



Ministério da Educação – MEC
Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior – CAPES
Diretoria de Educação a Distância – DED
Universidade Aberta do Brasil – UAB
Programa Nacional de Formação em Administração Pública – PNAP
UnB – Universidade de Brasília
FACE – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

ANDRE HENDLER MOTA

**A GUERRA FISCAL DO ICMS
E SUA CONTEXTUALIZAÇÃO PARA
O ESTADO DO ACRE**

Brasília – DF

2016

ANDRE HENDLER MOTA

**A GUERRA FISCAL DO ICMS
E SUA CONTEXTUALIZAÇÃO PARA
O ESTADO DO ACRE**

Monografia apresentada ao Curso de Administração da Universidade de Brasília como pré-requisito para obtenção do título de Bacharel em Administração Pública, sob orientação da professora Kalina Maria Donato de Araújo Sales.

Brasília – DF

2016

M917g Mota, Andre Hendler
A Guerra Fiscal do ICMS e sua Contextualização
para o Estado do Acre / Andre Hendler Mota;
orientadora Kalina Maria Donato de Araújo Sales. –
Brasília, 2016.
60 p.

Monografia (Graduação - Administração Pública) --
Universidade de Brasília, 2016.

1. Guerra Fiscal. 2. ICMS. 3. Benefício Fiscal. 4.
Estado do Acre. I. Sales, Kalina Maria Donato de Araújo,
orient. II. Título.

A GUERRA FISCAL DO ICMS E SUA CONTEXTUALIZAÇÃO PARA O ESTADO DO ACRE

ANDRE HENDLER MOTA

Monografia apresentada ao Curso de Administração da Universidade de Brasília como pré-requisito para obtenção do título de Bacharel em Administração Pública, sob orientação da professora Kalina Maria Donato de Araújo Sales.

Aprovada por:

Prof. Kalina Maria Donato de Araújo Sales, UNB
(Orientadora)

Prof. Msc. Átila Rabelo Tavares da Câmara, UNB
(Examinador)

Brasília, 08 de agosto de 2016.

Resumo

A guerra fiscal do ICMS tem origem em um modelo competitivo de Federação, sendo que o Brasil não dispõe de instituições e de mecanismos para indução de uma gestão tributária mais cooperativa para efetivamente solucionar a questão. Disputas de interesses e conflitos entre os Entes Subnacionais levam à utilização de benefícios fiscais inconstitucionais visando a um maior desenvolvimento regional e a obtenção de mais dividendos político-econômicos. As distorções geradas pelos benefícios concedidos levam a prolongadas disputas judiciais que dificultam a correção do problema e a reparação dos danos decorrentes. A guerra fiscal acarreta, assim, maior insegurança jurídica, culminando em descompetitividade de produtos e empresas brasileiras, enfraquecendo, conseqüentemente, a economia nacional. Diante deste cenário, realizou-se uma pesquisa documental, buscando informações na bibliografia disponível e em documentos em posse da Secretaria de Fazenda do Acre que sugerissem propostas para possíveis soluções com o objetivo de reduzir a intensidade ou mesmo evitar a guerra fiscal no Estado. O estudo aborda discussões para desestimular a guerra fiscal, como a convalidação de incentivos inconstitucionais concedidos, a transição gradual para a cobrança do ICMS da produção para o consumo (da origem para o destino), a reformulação das transferências federais criando restrições financeiras com a redução do montante das transferências ou o acesso a operações de crédito a Entes Subnacionais cuja gestão tributária do ICMS prejudique a Federação, e a implementação efetiva de uma política de desenvolvimento regional.

Palavras-chave: Guerra Fiscal; ICMS; Benefício Fiscal; Estado do Acre.

Lista de Figuras, Tabelas e Quadros

Tabela 1 – Estimativa de Compensação da Renúncia de Receita do Estado do Acre para LDO 2016 (em R\$ Milhares)	31
Gráfico 1 – Aumento de arrecadação de ICMS do Estado do Acre no primeiro semestre de 2016 devido à alteração da alíquota interestadual de acordo com a Resolução Senado nº 13, de 2012.....	43
Gráfico 2 – Aumento de arrecadação do ICMS do Estado do Acre no primeiro semestre de 2016 devido à repartição entre Estado produtor e consumidor do ICMS em operações interestaduais a partir da Emenda Constitucional nº 87, de 2015.....	47
Gráfico 3 – Percentual da participação na arrecadação do ICMS do Estado do Acre no primeiro semestre de 2016 devido à alteração das alíquotas interestaduais de acordo com a Resolução Senado nº 13, de 2012, e da Emenda Constitucional nº 87, de 2015.....	48
Gráfico 4 – Arrecadação Potencial do ICMS do Estado do Acre no primeiro semestre de 2016 considerando a tributação do ICMS no consumo para operações interestaduais.	49
Gráfico 5 – Percentual da Arrecadação Potencial do ICMS do Estado do Acre no primeiro semestre de 2016 considerando a tributação do ICMS no consumo para operações interestaduais.	50
Gráfico 6 – Projeção para arrecadação de ICMS do Estado do Acre de 2016 a 2019 devido ao aumento gradual da participação nas operações interestaduais inserido pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015.	52

Lista de Abreviaturas, Siglas e Símbolos

ADCT (Ato das Disposições Constitucionais Transitórias)

ADI (Ação Direta de Inconstitucionalidade)

CFOP (Código Fiscal de Operações e Prestações)

COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social)

CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária)

CST (Código de Situação Tributária)

CTN (Código Tributário Nacional)

EC (Emenda Constitucional)

GNRE (Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais)

LDO (Lei de Diretrizes Orçamentárias)

ICM (Imposto sobre Circulação de Mercadorias)

ICMS (Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestação de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação)

IPCA (Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo)

IVA (Imposto sobre o Valor Adicionado)

IPI (Imposto sobre Produtos Industrializado)

PIB (Produto Interno Bruto)

PIS (Programa de Integração Social)

RE (Recurso Extraordinário)

RSF (Resolução do Senado Federal)

SEFAZ (Secretaria de Estado da Fazenda)

SQL (*Structured Query Language*)

STF (Supremo Tribunal Federal)

STJ (Superior Tribunal de Justiça)

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	8
1.1	Formulação do Problema	9
1.2	Objetivo Geral	9
1.3	Objetivos Específicos	10
1.4	Justificativa.....	10
2	REFERENCIAL TEÓRICO	12
2.1	O Tributo e a Administração Tributária	12
2.2	O ICMS e suas Características	13
2.2.1	Alíquotas Internas.....	14
2.2.2	Alíquotas Interestaduais	16
2.2.3	O Princípio Constitucional da Não Cumulatividade.....	17
2.3	A Guerra Fiscal no Âmbito do ICMS	18
2.4	A Renúncia Fiscal.....	20
3	MÉTODO DE PESQUISA.....	22
3.1	Caracterização da Organização estudada:	22
3.2	Tipo de Pesquisa:	22
3.3	Instrumentos de Pesquisa:.....	23
3.4	Procedimento de Coleta de Dados:	23
3.5	Procedimento de Análise de Dados:.....	24
3.6	Limitações do método:	25
4	RESULTADOS E DISCUSSÃO.....	26
4.1	O Histórico da Guerra Fiscal do ICMS.....	26
4.2	Análise Econômica da Guerra Fiscal	27
4.3	Jurisprudência dos Tribunais Superiores.....	33
4.4	Contramedidas Adotadas pelos Estados.....	37
4.5	Inconstitucionalidade da Glosa de Créditos em Operações Interestaduais	38
4.6	Possível Solução para a Guerra Fiscal.....	40
4.7	Remissão a Créditos de ICMS Concedidos	41
4.8	Transição para a Tributação do ICMS sobre o Consumo.....	41
4.9	Utilização dos Mecanismos de Transferências Federais.....	52
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	55
	Referências.....	57

1 INTRODUÇÃO

O modelo de federalismo proposto para o Brasil, apesar de não formalmente disposto, tende a ser predominantemente cooperativo, conforme se alude de diversos dispositivos da Constituição promulgada em 1988. Contudo, algumas relações intergovernamentais, sobretudo aquelas que envolvem a repartição financeira e de poder, ainda são marcadas por disputas de interesses e por conflitos. Sendo que alguns destes conflitos federativos se arrastam por décadas sem uma solução.

Um destes conflitos, em específico, permeia as relações horizontais entre os Entes Federativos Subnacionais e é o tema deste estudo: a denominada “guerra fiscal”. Não se trata de um conflito armado e não há sinais transparentes para a população de que é travado (a não ser quando a mídia, ocasionalmente, o traz a tona), mas, sorrateiramente, destrói os alicerces da Federação, subvertendo o ideal de cooperação pretendido para a nação.

Esta guerra travada veladamente influencia as decisões da gestão financeira e tributária. Se um determinado Ente Subnacional, de forma unilateral, se “arma” com políticas de incentivos fiscais concedidos a uma organização, a um grupo ou a um setor da economia, praticamente obriga os demais Entes que se julgarem prejudicados a adotarem contramedidas de defesa, usualmente criando barreiras para restringir o “agressor” ou adotando uma política de incentivos fiscais que anule aquela de origem ou, mesmo, retaliando com políticas fiscais ainda mais agressivas.

As instituições criadas para atuar na intermediação de interesses que originam estes conflitos são muito dependentes de iniciativas federais e, no caso brasileiro, não se mostram eficazes em implementar mecanismos preventivos na indução de uma gestão tributária mais cooperativa que evitaria uma guerra fiscal. A via judicial, por sua vez, não atua de forma célere o suficiente nos casos levados a seu conhecimento, dificultando a correção e a reparação das distorções econômicas decorrentes dos incentivos criados.

1.1 Formulação do Problema

A guerra fiscal é um tema presente tanto nas relações comerciais entre diferentes nações, como também é um tema recorrente nas relações internas entre os Entes da Federação. Inseridas neste contexto, encontram-se as Administrações Tributárias Estaduais responsáveis por gerir uma parcela do imposto sobre o valor agregado brasileiro, denominado ICMS (Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestação de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação).

No que tange à guerra fiscal do ICMS, benefícios foram concedidos ao longo de mais de 30 anos pelos Estados brasileiros. Decisões tomadas por governos estaduais acirram o ambiente de guerra fiscal entre os Estados e o Distrito Federal, mesmo havendo um posicionamento desfavorável a essa prática por ferir a unidade da Federação ao estimular uma concorrência prejudicial entre os seus Entes. Ações tramitam nos tribunais contra incentivos nas quais Estados figuram ora como autores, ora como réus. E os tribunais vêm chegando a um entendimento sobre a inconstitucionalidade destes incentivos em reiteradas decisões.

Tendo sido estabelecida esta contradição entre a ação do Poder Executivo, que insistentemente promove incentivos fiscais inconstitucionais, e o posicionamento do Poder Judiciário brasileiro, que tenta acabar com sua proliferação, qual deveria ser a proposta da Administração Tributária da Secretaria de Fazenda do Acre para enfrentar a guerra fiscal do ICMS entre os Estados brasileiros?

1.2 Objetivo Geral

O Objetivo Geral deste estudo é:

- Propor possíveis soluções para a Administração Tributária da Secretaria de Fazenda do Acre visando evitar a Guerra Fiscal ou minimizar os problemas por ela gerados.

1.3 Objetivos Específicos

Os Objetivos Específicos deste estudo são:

- Identificar características do ICMS que habilitam os Estados à busca competitiva pelo investimento privado;
- Descrever o histórico dos acontecimentos que levaram ao estágio atual de guerra fiscal do ICMS entre os Estados brasileiros;
- Analisar a documentação fiscal em posse da Secretaria de Estado da Fazenda do Acre para avaliar o impacto da guerra fiscal no Estado;
- Descrever os problemas e as repercussões, especialmente de ordem econômica, na Federação causados pela guerra fiscal do ICMS;
- Descrever e analisar propostas que visam reduzir ou eliminar o impacto da guerra fiscal do ICMS entre os Estados brasileiros: a reforma no sistema tributário, a distribuição de recursos federais e políticas de desenvolvimento regional.

1.4 Justificativa

O tema proposto, guerra fiscal do ICMS, é atual e relevante para a Administração Tributária, responsável por gerir o imposto, para os contribuintes, que são afetados diretamente pela tributação aplicada, e para a sociedade, que deve ser cada vez mais consciente da responsabilidade e da importância em instituir e utilizar este e os demais impostos. Contudo, o tema é polêmico e carente tanto de estudos aprofundados quanto de entusiastas a explorá-lo.

Nesse contexto, devido à intensidade da demanda para atender interesses de grupos econômicos e à quantidade de informações e de complexas questões envolvidas, o gestor tributário é fortemente influenciado a opinar e a tomar decisões não totalmente respaldadas naqueles princípios constitucionais que regem a Administração Pública, quais sejam, legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Este tema necessita, assim, um estudo que contribua ao fornecer uma base de conhecimento mais amplo para orientar agentes públicos em

exercício na Secretaria de Estado da Fazenda do Acre, bem como todos os demais que atuam em cenários e situações nos quais a guerra fiscal permeia, possibilitando que melhor procedam no interesse da Administração Pública.

Sob a ótica acadêmica, “o monitoramento dos incentivos tributários (...) costuma esta (sic) obstaculizado pela falta de informação” (SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, [2016], p. 7). Portanto, uma pesquisa documental no tema a guerra fiscal do ICMS se justifica por fornecer informações sobre suas origens e sua evolução ao longo do tempo, expondo as vulnerabilidades na tributação do imposto, especialmente nas particularidades que envolvem o Estado do Acre, ao passo em que os posicionamentos dos autores mais influentes no tema são abordados e analisados.

Desta forma, resta justificada a intenção deste estudo que visa contribuir na busca de uma solução para os problemas decorrentes desta guerra fiscal, atendendo as necessidades de todas as partes envolvidas, sejam elas o governo, a administração pública, os contribuintes ou a própria sociedade.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Contribuindo para um melhor entendimento do tema, a revisão bibliográfica foi organizada de forma a conceituar tributo, a Administração Tributária, o ICMS e suas características principais que possibilitam ao administrador tributário explorar em busca da concessão de benefícios fiscais. Em seguida, conceitua-se renúncia fiscal e a “guerra fiscal”, com uma abordagem tanto de uma forma ampla, quanto específica em relação ao ICMS sob ótica dos autores mais conceituados no tema.

2.1 O Tributo e a Administração Tributária

O conceito de Tributo pode ser extraído diretamente do Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (BRASIL. Lei nº 5.172, 1966)

Para elucidar este conceito, o professor Doutor em Direito Tributário Eduardo Sabbag discorre que tributo é a obrigação de prestar dinheiro ao Estado por uma imposição unilateral ao devedor da obrigação independentemente da sua anuência ou da sua vontade (SABBAG, 2012). O nascimento do tributo se dá pela realização do fato previsto em lei (sempre algo lícito, não se tratando de um ato punitivo ou de sanção), cuja prestação deve ser exigida no processo de lançamento realizado pela Administração Tributária (SABBAG, 2012).

Sabbag define a Administração Tributária, por sua vez, como:

conjunto de ações e atividades, integradas e complementares entre si, que almejam garantir o cumprimento pela sociedade da legislação tributária, que se mostra por meio da presença fiscal, quer no âmbito da facilitação do cumprimento das obrigações tributárias, quer na construção e manutenção da percepção de risco sobre o calculado inadimplemento. (SABBAG, 2012, p. 911)

O *Centro Interamericano de Administraciones Tributarias* (CIAT), organização internacional que promove a modernização das Administrações Tributárias, traz também a seguinte definição:

segmento da administração pública encarregada da aplicação das normas tributárias e do controle do cumprimento das obrigações derivadas das mesmas, cabe à Administração Tributária dirigir, organizar e controlar praticamente tudo que se relaciona com os tributos, criados para a satisfação das necessidades do Estado. Compete--lhe, então, organizar a relação tributária com os sujeitos passivos, arrecadar o valor decorrente desta relação e resolver as controvérsias no âmbito administrativo. (CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS, 2009, p. 3)

Desta forma, Administração Tributária pode ser entendida como uma área de conhecimento científico no segmento da Administração Pública que trata da gestão dos tributos, bem como pode ser entendido como o órgão administrativo que “formula e executa a política de ação para aplicar os impostos” (CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS, 2009, p. 17) de acordo com o Direito Tributário vigente, controlando o cumprimento das obrigações tributárias para “assegurar a arrecadação da receita necessária para o financiamento dos gastos do Estado e suas políticas de investimento social” (CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS, 2009, p. 6).

2.2 O ICMS e suas Características

Imposto é espécie de tributo cuja obrigação que nasce de situação independente de qualquer atividade estatal específica (SABBAG, 2012). A competência para a instituição do ICMS (Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestação de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação), segundo a Constituição Federal de 1988, é estabelecida aos Estados e ao Distrito Federal.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. (BRASIL. Constituição, 1988)

O principal fato gerador do ICMS para este estudo é descrito na Constituição Federal como operação de circulação de mercadorias, tendo como características: ser plurifásico (atingir diversas etapas da cadeia produtiva), incidir sobre o valor agregado (princípio da não cumulatividade), ser real (as condições da pessoa são irrelevantes), ser proporcional, e ter um caráter fiscal (SABBAG, 2012).

2.2.1 Alíquotas Internas

A Constituição Federal, conforme artigo 155, § 2º, inciso III, admite facultativamente ao ICMS alíquotas internas distintas para os produtos, sendo seletivo em razão da essencialidade das mercadorias e dos serviços.

Art. 155. (...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços; (BRASIL. Constituição, 1988)

Segundo CARRAZZA (2005), o ICMS deve ser seletivo, estimulando o consumo de bens e serviços de “interesse nacional” ou desestimulando seu consumo, caso contrário:

(...) o ICMS, *deverá* ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.

Com isso, pode e deve ser utilizado como instrumento de ordenação político-econômica, estimulando a prática de operações ou prestações havidas por úteis ou convenientes para o País e, em

contranota, onerando outras que não atendam tão de perto ao interesse nacional. (CARRAZZA, 2005, p. 489)

E, conforme artigo 155, § 2º, inciso V, a Constituição Federal atribui ao Senado a competência para estabelecer alíquotas máximas e mínimas nas operações internas (operações realizadas por contribuintes dentro do Estado), por meio de Resolução.

Art. 155. (...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

V - é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros; (BRASIL. Constituição, 1988)

Tal Resolução não foi editada pelo Senado Federal até a presente data. Desta forma, enquanto não fixados tais limites máximos e mínimos, as alíquotas internas do ICMS são livremente estipuladas pelos Estados dentro de suas competências (SABBAG, 2012). Usualmente são estipuladas alíquotas internas de 17%, 18% ou 19%, ou, ainda, variando de 9% a 25% em razão de sua essencialidade (CARRAZZA, 2005):

(...) em algumas operações com produtos supérfluos, a alíquota aplicada é de 25% (o valor da operação) e, em outras, com produtos essenciais, as alíquotas baixam para 18%, 17% e, até, 12% e 9%. (CARRAZZA, 2005, p. 361)

2.2.2 Alíquotas Interestaduais

A dinâmica da aplicação das alíquotas de ICMS nas operações interestaduais tem como base o artigo 155, § 2º, incisos VII e VIII, da Constituição Federal:

Art. 155. (...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto; (BRASIL. Constituição, 1988)

Assim, nas operações interestaduais, o imposto será dividido entre os Estados de origem e de destino da operação. O Estado de origem tributa com a alíquota interestadual correspondente à operação o remetente pela saída da mercadoria de seu estabelecimento (ou pela prestação do serviço). O Estado de destino tributa com a diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a devida alíquota interestadual: o destinatário da operação, caso este seja seu contribuinte; ou o remetente, caso contrário.

A Constituição Federal, em seu artigo 155, § 2º, inciso IV, atribui ao Senado Federal o dever de estabelecer as alíquotas interestaduais do imposto:

Art. 155. (...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e

de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

IV – resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos senadores, aprovada pela maioria absoluta dos seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação. (BRASIL. Constituição, 1988)

Assim, segundo a Resolução do Senado Federal nº 22, de 1989, as alíquotas interestaduais foram estabelecidas em 12% para operações interestaduais que destinarem mercadorias ou serviços a contribuintes dos outros Estados da Federação. Contendo, ainda, uma exceção, com alíquota de 7% para operações interestaduais de contribuintes dos Estados das regiões Sul e Sudeste que destinarem mercadorias ou serviços a contribuintes dos Estados das regiões Norte, Nordeste e Centro-oeste e para o Espírito Santo.

Uma exceção à regra das operações interestaduais foi criada no ano de 2012, devido aos prejuízos da guerra fiscal dos portos, a Resolução do Senado Federal nº 13, de 2012, estabeleceu uma alíquota de 4% para operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior.

Outra exceção à regra vigente, instituída com o advento da guerra fiscal no comércio eletrônico, a Emenda Constitucional nº 87, de 2015, estabeleceu uma norma de transição que gradualmente equalizará a alíquota interestadual para operações interestaduais a pessoas não contribuintes do imposto aos atuais 4%, 7% ou 12%.

2.2.3 O Princípio Constitucional da Não Cumulatividade

O Princípio da não cumulatividade é definido pela Constituição Federal, em seu artigo 155, § 2º, inciso I:

Art. 155. (...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e

de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I – será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado ou pelo Distrito Federal. (BRASIL. Constituição, 1988)

A regra da não cumulatividade ressalta o caráter essencial do ICMS à semelhança de um Imposto sobre o Valor Agregado (IVA), no qual o imposto incide sobre o valor acrescentado em cada etapa da circulação da mercadoria em determinada cadeia logística, inviabilizando a ocorrência do “efeito cascata”, decorrente da sobreposição de impostos:

Do ponto de vista econômico, pode-se afirmar que o Princípio se refere à incidência do valor agregado em cada operação. Do ponto de vista jurídico, por seu turno, o ICMS atua pelo mecanismo da “compensação”. Não se trata, todavia, de “compensação tributária”, pois os créditos não são líquidos e certos; cuida-se de compensação financeira, em que apenas descritivamente se compensam créditos e débitos. (SABBAG, 2012, p. 1070)

A legislação brasileira do ICMS optou pelo método “imposto contra imposto”, no qual o exato débito de ICMS gerado na saída (destacado na nota fiscal da operação anterior) é abatido como crédito para descontar o imposto devido pelo adquirente da mercadoria (BERGAMINI, 2012).

2.3 A Guerra Fiscal no Âmbito do ICMS

Poucos autores documentam o fato de que o Brasil foi um dos países pioneiros a introduzir um imposto sobre o valor adicionado (IVA), adotando, contudo, um modelo muito complexo, com inúmeras regras e de difícil compreensão (BIRD, 2015), compondo um sistema tributário de impostos indiretos considerado ineficiente (TER-MINASSIAN, 1997). Uma destas ineficiências é a liberdade dos Estados em conceder exceções e tratamentos diferenciados para determinados setores ou contribuintes, prática denominada como Guerra Fiscal (BIRD, 2015).

Em um primeiro momento, o ambiente de guerra fiscal levou à competição por investimentos em Estados mais afastados do centro econômico com reflexo positivo em sua arrecadação e na redução de desigualdades regionais (MELLO ET. AL., 2015).

Contudo, este ambiente se intensificou levando a uma acirrada competição e a um cenário jurídico instável que inibe o investimento privado (MELLO ET. AL., 2015), enfraquecendo a Federação Brasileira, segundo o economista Fernando Rezende: “A guerra fiscal é o sintoma do agravamento de uma crise que concorre para a fragilização da posição dos estados em nossa federação”. (REZENDE, 2015)

Roberto Ferreira, consultor da presidência da Confederação Nacional do Comércio, elaborou um trabalho sobre competitividade no qual sintetiza o problema da guerra fiscal:

(...) no início a chamada guerra fiscal tinha objetivos nobres. Alguns estados a praticavam para atrair investimentos produtivos, fontes de receita e empregos. (...) Há anos clama-se pelo fim desses incentivos que promovem guerras fiscais, mas o Congresso é composto por representantes de Estados que têm interesses a defender e os incentivos se eternizam, apesar dos males. (...) Hoje, os incentivos estaduais não têm limites e os governantes oferecem o que têm e o que não têm. (FERREIRA, 2012, p. 115)

A “guerra fiscal” é uma denominação que abrange grande amplitude de relações não harmônicas à Constituição formadas pela concessão de isenções, incentivos e benefícios, resultando em atritos entre entes e afetando os contribuintes e a sociedade, sendo uma ameaça à federação (CARVALHO, 2012).

Governos buscam condicionar a atuação humana na economia através de incentivos financeiros, fomentando um maior desenvolvimento da base econômica local que se traduza em uma maior base tributária, visando angariar mais dividendos políticos, arrecadar mais impostos e financiar o gasto público. Nesta concorrência por desenvolver a economia local, os desequilíbrios gerados pelos benefícios (fiscais ou não) concedidos a diferentes empresas ou setores econômicos acirram as tensões políticas entre governos.

2.4 A Renúncia Fiscal

Considerando, como princípio, a necessidade de transparência da gestão fiscal que deve monitorar informações sobre os incentivos concedidos pelo Poder Público e autorizados pela sociedade (SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, [2016]), tendo como finalidade medir o impacto econômico da guerra fiscal, deve ser estudado o conceito de renúncia de receita tributária, que pode ser entendida como:

“aquela arrecadação que se deixa de perceber como produto da aplicação de isenções ou regimes impositivos especiais e cuja finalidade é favorecer ou estimular a determinados setores, atividades, regiões ou agentes econômicos” (SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, [2016], p. 7)

A Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF), em seu artigo 14, também contém uma definição sobre a renúncia fiscal:

Art. 14 (...)

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado. (BRASIL. Lei Complementar nº 101, 2000)

Para melhor compreensão dos elementos da renúncia elencados na LRF, temos que:

A anistia¹ é o benefício que visa excluir o crédito tributário na parte relativa à multa aplicada pelo sujeito ativo ao sujeito passivo, por infrações cometidas por este anteriormente à vigência da lei que a concedeu. A anistia não abrange o crédito tributário já em cobrança, em débito para com a Fazenda, cuja incidência também já havia ocorrido.

¹ CTN, arts. 180 a 182.

A remissão² é o perdão da dívida, que se dá em determinadas circunstâncias previstas na lei, tais como valor diminuto da dívida, situação difícil que torna impossível ao sujeito passivo solver o débito, inconveniência do processamento da cobrança dado o alto custo não compensável com a quantia em cobrança, probabilidade de não receber, erro ou ignorância escusáveis do sujeito passivo, equidade, etc. Não implica em perdoar a conduta ilícita, concretizada na infração penal, nem em perdoar a sanção aplicada ao contribuinte. Contudo, não se considera renúncia de receita o cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança³.

O crédito presumido é aquele que representa o montante do imposto cobrado na operação anterior e objetiva neutralizar o efeito de recuperação dos impostos não-cumulativos, pelo qual o Estado se apropria do valor da isenção nas etapas subseqüentes da circulação da mercadoria. É o caso dos créditos referentes a mercadorias e serviços que venham a ser objeto de operações e prestações destinadas ao exterior⁴. Todavia, não é considerado renúncia de receita o crédito real ou tributário do ICMS previsto na legislação instituidora do tributo.

A isenção⁵ é a espécie mais usual de renúncia e define-se como a dispensa legal, pelo Estado, do débito tributário devido.

A redução da base de cálculo é o incentivo fiscal através do qual a lei modifica para menos sua base tributável por meio da exclusão de qualquer de seus elementos constitutivos. Pode ocorrer isoladamente ou associada a uma redução de alíquota, expressa na aplicação de um percentual de redução. (BRASIL, 2008, p. 52-53)

Assim, o monitoramento dos incentivos tributários é fundamental para a transparência das políticas econômicas e sociais do governo, “permitindo avaliar o desempenho do sistema tributário, e orientar sua administração” (SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS, [2016], p. 7).

² CTN, art. 172.

³ Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), art. 14, §3º, II.

⁴ Lei Complementar 87, de 1996, art. 20, §3º.

⁵ CTN, arts. 176 a 179.

3 MÉTODO DE PESQUISA

3.1 Caracterização da Organização estudada:

A Secretaria de Estado da Fazenda (SEFAZ) é o órgão do Poder Executivo do Estado do Acre responsável por promover o equilíbrio fiscal do Estado, contribuindo para seu desenvolvimento econômico sustentável.

A proposta de desenvolvimento para o Acre baseia-se primordialmente no setor agropecuário e no fortalecimento de sua base industrial (agregadora de valor para produtos regionais), ambos fortemente incentivados pelo governo. A Missão da SEFAZ, por sua vez, faz referência a valores como justiça, eficiência e a transparência na gestão fiscal, que fundamentam objetivos organizacionais relacionados a este estudo: a captação justa e eficiente de recursos públicos (pois a renúncia fiscal implica em escolhas sobre um setor que será beneficiado, e os demais que suportarão o ônus deste benefício) e a qualidade na sua aplicação (já que a renúncia fiscal pode ocasionar uma redução da oferta de bens ou serviços públicos ou, ainda, pode ser visualizada como um investimento por parte do Estado nos setores beneficiados).

Com relação aos tributos geridos pela Administração Tributária da SEFAZ, ressalta-se que, mesmo em meio a uma crise político-econômica, a sua receita tributária alcançou R\$ 1,25 bilhões, em 2015, com um crescimento nominal de 8,14% a 2014, sendo que apenas a arrecadação de ICMS corresponde a R\$ 979,2 milhões desse montante.

3.2 Tipo de Pesquisa:

O estudo desenvolvido seguiu, quanto aos seus objetivos, os preceitos de uma pesquisa exploratória (GIL, 2008).

Quanto aos procedimentos técnicos adotados, o estudo pode ser classificado como uma pesquisa documental, fundamentando-se no conhecimento

disponível em fontes de informação variadas (GIL, 2008) ao serem examinadas notas fiscais, bem como arquivos públicos, como leis e seus anexos, além de julgados dos tribunais superiores. Assim como, foram selecionados, na bibliografia, livros de referência e artigos científicos dos principais autores sobre o tema (GIL, 2008).

3.3 Instrumentos de Pesquisa:

Para a consecução da pesquisa, as fontes bibliográficas disponíveis foram pesquisadas tanto na rede varejista em diversos Municípios brasileiros, como em lojas virtuais e na internet através de sites oficiais

Para acesso aos dados institucionais da SEFAZ no Acre, foi utilizada a ferramenta de consulta a banco de dados disponibilizado pela Secretaria: Oracle PL/SQL. Através desta ferramenta foi realizado o levantamento dos dados utilizando cláusulas de consulta na linguagem SQL (*Structured Query Language*, ou Linguagem de Consulta Estruturada), conectando o sistema de banco de dados da Secretaria.

3.4 Procedimento de Coleta de Dados:

Seguindo a proposta de estudo (GIL, 2008), para a seleção das fontes, foram consideradas como critério de inclusão as bibliografias que abordassem o tema guerra fiscal, seus impactos econômicos, políticos e jurídicos, descrevendo a realidade das relações entre os Entes Federados e a sociedade brasileira em seu ambiente atual e seu histórico, bem como propostas para a solução do problema e foram excluídas as bibliografias que ou não atendessem o tema, ou tratassem de outros aspectos. Realizada uma leitura exploratória de todo material selecionado, identificou-se a bibliografia de interesse para o estudo. Procedeu-se uma leitura seletiva visando ao registro da informação.

Foram consultados dados de dois milhões, setecentos, cinqüenta e cinco mil, setecentos e dezenove (2.755.719) de notas fiscais eletrônicas, armazenadas

no sistema de banco de dados da SEFAZ, emitidas por contribuintes acrianos ou destinadas ao Estado do Acre em 2016 com o objetivo de estimar o impacto de ações inibidoras da guerra fiscal na arrecadação do ICMS no Estado. Foram selecionadas as notas fiscais emitidas no período que compreende o primeiro semestre de 2016, de 01 de janeiro de 2016 a 30 de junho de 2016. Este período foi selecionado para incluir dados a partir da entrada em vigor das alterações previstas na Emenda Constitucional nº 87, de 16 de abril de 2015, em 01 de janeiro de 2016 até o mês anterior à realização deste estudo.

Foram também consultados dados com valores arrecadados por meio de Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE) em operações interestaduais, visando mensurar a efetividade das mudanças da Emenda Constitucional nº 87, de 2015. Foram selecionados os pagamentos com os códigos de receita definidos no Ajuste SINIEF 11, de 4 de dezembro de 2015, editada pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) para operacionalizar as transações nos Estados que aderiram ao projeto:

- Código 10010-2: "ICMS Consumidor Final não contribuinte outra UF por Operação"; e
- Código 10011-0: "ICMS Consumidor Final não contribuinte outra UF por Apuração".

3.5 Procedimento de Análise de Dados:

Por fim, para análise e discussão dos resultados, as informações contidas nas fontes foram sumarizadas, ordenadas e encadeadas de forma que facilitassem o entendimento sobre possíveis soluções ao problema, analisadas e discutidas a partir do referencial teórico do tema em estudo.

Os dados coletados contendo os valores de arrecadação do Estado do Acre foram agrupados tanto por regime de caixa (mês de pagamento), quanto por regime de competência (mês de ocorrência do fato gerador do imposto). Neste último caso, a arrecadação por apuração do ICMS (recebidas com o Código 10011-0), cujo pagamento deve ocorrer até o dia 10 do mês subsequente ao fato gerador, é sempre

relativa ao mês anterior de competência, sendo, por isso, ajustada na análise de dados.

Os dados coletados a partir das notas fiscais eletrônicas emitidas contêm valores para formação da base de cálculo do ICMS e de suas alíquotas nas operações interestaduais, sendo possível estimar a arrecadação decorrente das operações nelas declaradas. Foram excluídas da análise as notas com Código de Situação Tributária (CST): 40 (Isenta); e 41 (Não tributada). Também foram excluídas da análise as notas com Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP) maiores do que 6.900, que, em tese, não configurariam fato gerador do imposto. A projeção para os próximos anos levou em consideração a contribuição de inflação (ajustado pelo IPCA) e do PIB, estimados pelo Banco Central do Brasil para os anos de 2016 a 2019, conforme divulgação pelo Relatório de Mercado - Focus no dia 15 de julho de 2016.

Para possibilitar a análise dos dados, foram criados gráficos contendo a evolução da arrecadação mensal no primeiro semestre de 2016, utilizando com ferramenta o software Excel do sistema Microsoft Office 2007.

3.6 Limitações do método:

Para a estimativa da projeção da arrecadação de ICMS para ano de 2016 e para os próximos anos, conforme mostrado no Gráfico 6, assumiu-se um nível de arrecadação para o segundo semestre de 2016 igual ao mesurado para o primeiro semestre, pois não há dados históricos para o período de arrecadação de ICMS por meio das receitas provenientes das mudanças a partir da Emenda Constitucional nº 87, de 2015. Sabendo-se que o total de arrecadação de ICMS historicamente é relativamente maior no segundo semestre do que no primeiro, é de se supor que o mesmo comportamento seria esperado para esta receita em específico e, portanto, há um risco de o Gráfico 6 projetar uma arrecadação subestimada.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Neste capítulo, faz-se uma descrição dos eventos históricos que levaram à guerra fiscal do ICMS e analisa-se a repercussão e os efeitos das decisões tomadas pelos administradores tributários que envolvem o tema, discutindo-se possíveis soluções para o problema.

4.1 O Histórico da Guerra Fiscal do ICMS

Apesar de assumir uma forma cada vez mais intensa, o tema guerra fiscal do ICMS não é um problema novo no Brasil, como discorre em sua obra o professor da UFMG Otávio Dulci (DULCI, 2002). Minas Gerais foi o primeiro estado a usar o imposto para atrair indústrias, devolvendo, no final da década de 1960, 25,6% do imposto arrecadado para quem quisesse se instalar no Estado (FERREIRA, 2012). Para ser possível entender a dimensão do estágio atual desta guerra fiscal, faz-se necessário estudar a história do próprio ICMS e da sua gestão por parte das Administrações Tributárias Estaduais ao longo desses anos.

O ICM (Imposto sobre Circulação de Mercadorias) foi instituído como um imposto estadual pela reforma tributária da Emenda Constitucional nº 18, de 1965, e assim permaneceu, com advento da Constituição de 1967. Trata-se de tributo de “vocação nacional” e implementado na maioria dos países como um imposto federal. Contudo, no caso brasileiro, foi regionalizado para que os Estados mantivessem receita própria de seu antecessor, o IVC (Imposto sobre Vendas e Consignações). O ICM inicialmente incidia apenas sobre a circulação de mercadorias, correspondendo a cerca de 80% da arrecadação dos Estados (SABBAG, 2012). MARTINS (2012) confia que Rubens Gomes de Sousa, autor do anteprojeto do Código Tributário Nacional - CTN, acreditava que o novo ICM acabaria com o embrião da guerra fiscal já presente no IVC. O dinamismo econômico que se seguiu o provou errado.

No modelo adotado pela Constituição de 1967, o equilíbrio entre os Entes Federativos se dava com a limitação do campo de aplicação dos tributos federais à produção industrial e aos setores de combustíveis, energia, e comunicações, com a atribuição aos Estados da competência para instituir um imposto de base ampla

sobre a produção e a circulação de mercadorias, e com a entrega aos Municípios da competência para tributar a prestação de serviços. Como os serviços, então, compunham um setor menos expressivo e a industrialização da economia brasileira ainda não tinha alcançado o nível do final da década de 1970, essa repartição assegurava uma divisão mais equilibrada do poder tributário (REZENDE, 2012).

A Constituição de 1988 tentou remediar as mudanças ocorridas no campo tributário. Os Estados ampliaram sua competência tributária incorporando impostos únicos sobre combustíveis, energia e comunicações ao ICMS. Porém, houve também a abertura para ampliação dos tributos federais através das contribuições federais, cuja expansão concorreu para a reversão dos ganhos dos Estados. O mesmo não ocorreu com os Municípios devido ao dinamismo do setor de serviços. Assim, o sistema tributário no Brasil gerou uma distorção no grau de exploração das bases tributárias, reduzindo a competitividade nacional ao tributar a produção, não apenas através do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializado), mas principalmente através do ICMS, bem como de contribuições como o PIS (Programa de Integração Social) e o COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) (REZENDE, 2012).

Com estas transformações nas repartições dos poderes tributários da Federação, na ausência de flexibilidade para redefinir bases tributárias de cada um e na falta de entendimento a respeito, toda a responsabilidade pela promoção do ajuste vertical e do desenvolvimento regional na Federação Brasileira deveria recair sobre o sistema de transferências federais. O que não ocorreu nas últimas décadas, ensejando à competitividade que motiva a guerra fiscal entre Estados e o Distrito Federal (REZENDE, 2012).

4.2 Análise Econômica da Guerra Fiscal

Existem trabalhos publicados no sentido de avaliar os efeitos benéficos da guerra fiscal, como no estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário:

Na comparação do crescimento da arrecadação de ICMS com a variação do PIB (1997/2010), verificou-se que o ICMS cresceu 354,52%, enquanto o crescimento nominal do PIB foi de 291,31%. Sob essa ótica, todos os estados brasileiros tiveram crescimento da arrecadação (sic) do ICMS superior a do PIB brasileiro. (...) Portanto, a chamada Guerra Fiscal não trouxe nenhum prejuízo à arrecadação do ICMS para nenhum estado brasileiro. (YAZBEK ET AL., [2010], p. 11 - 14)

Contudo, a grande maioria dos autores defende que a atuação do Estado na economia através de benefícios isolados na tributação do ICMS cria distorções danosas tanto à iniciativa privada quanto à Federação Brasileira. O governo é usado como instrumento para transferir rendas a grupos privilegiados, em vez de ser um provedor de bens e serviços públicos que são essenciais para o desenvolvimento, como infraestrutura e educação pública; em vez de a burocracia pública se especializar na prestação de benefícios que facilitem e estimulem o crescimento, ela acaba se especializando na concessão de subsídios e benefício, o que gera uma teia de regras e exceções para o acesso e exclusão, resultando em altos custos administrativos para as empresas. Nesse sentido, o consultor do Senado Federal, Dr. Marcos Mendes afirma:

“Do ponto de vista individual, cada grupo não se sente capaz de impor uma política que corte os gastos que favorecem os outros grupos, de modo a viabilizar a queda da carga tributária. Uma política ótima de cada grupo é tentar obter o máximo possível de benefícios vindos do governo, tentando fugir da tributação que paga tais benefícios.” (MENDES, 2014, Localização 2445)

MENDES (2014) prossegue em sua obra analisando o impacto dos benefícios fiscais concedidos deliberadamente a grupos econômicos, que geram um ciclo negativo, levando ao aumento do gasto público e, conseqüentemente, ao aumento da carga tributária, ao aumento do déficit público, ao aumento dos juros e à queda do investimento, refletindo negativamente na economia:

“A expansão do gasto público corrente (...) tem como uma de suas causas os subsídios e vantagens que os mais ricos extraem do governo: financiamento de bancos públicos a juros subsidiados, concessão de benefícios tributários seletivos perdão de dívidas garantidas pelo governo, entre outros. (...) O aumento do gasto corrente do governo gera (...) necessidade de maior tributação para cobrir a despesa crescente; ampliação do déficit público; aumento da taxa de juros; corte nos investimentos públicos em infraestrutura.

Todos esses fatos têm consequências negativas sobre o crescimento econômico.” (MENDES, 2014, Localização 413)

No mesmo sentido, sobre a falta de coordenação na gestão de incentivos fiscais, também afirma Nelson Henrique Barbosa Filho, ex-secretário executivo do Ministério da Fazenda, que a guerra fiscal gera uma maior insegurança jurídica para as empresas:

Numa situação em que os Estados vêm concedendo benefícios fiscais mediante negociações caso a caso e sem qualquer coordenação, a guerra fiscal tem produzido uma verdadeira anarquia tributária, gerando uma enorme insegurança para as empresas. Ao fazer um investimento, uma planta industrial, por exemplo, uma empresa não sabe se seus concorrentes receberão benefícios que podem comprometer sua capacidade de competir e sobreviver no mercado. Essa insegurança leva os empresários a uma propensão menor para investir ou então a exigir um retorno mais alto dos investimentos, prejudicando os consumidores. (BARBOSA FILHO, 2012, p. 17)

Ainda sobre o impacto negativo da guerra fiscal na economia, relata o ex-diretor da BM&F Bovespa, Bernard Appy, a implicação desta política de benefícios que afeta a competitividade das empresas:

Existem questões de insegurança jurídica para uma empresa que, por exemplo, se instala em um estado sem incentivo fiscal e corre o risco de seu concorrente se instalar no estado ao lado recebendo incentivo fiscal e comprometendo bastante a capacidade competitiva dela. (APPY, 2012, p. 146)

Como relatado por BARBOSA FILHO (2012) e APPY (2012), este ambiente de insegurança se reflete na necessidade de maiores garantias, levando a margens mais elevadas para os produtos, e preços mais elevados ao consumidor. Portanto, temos como consequência da guerra fiscal do ICMS uma perda de competitividade das empresas e dos produtos nacionais.

Como indicador das consequências econômicas negativas atribuídas ao ambiente concorrencial entre os Estados, destaca-se o índice agregado do *Doing*

Business (pesquisa do Banco Mundial acerca da dificuldade em gerir negócios nos países), que, dentre as 11 dimensões avaliadas, a pior situação do Brasil diz respeito ao sistema tributário (MENDES, 2014).

Além disso, a competição dos Estados e Distrito Federal atuando ativamente na concessão de benefícios fiscais nas últimas décadas levou a uma concentração da arrecadação do ICMS e a uma redução da base tributária do imposto. Nesse sentido, Bernard Appy afirma que:

(...) estamos perdendo todo o resto da base do ICMS, porque ela virou base de incentivo e não mais de imposto. Isso impede um sistema tributário mais equilibrado entre várias áreas. (APPY, 2012, p. 146)

Uma forma possível de estimar os efeitos da guerra fiscal na arrecadação de ICMS é o levantamento da renúncia fiscal, sendo que a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) impõe ao Poder Executivo o seu cálculo:

Art. 4º A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2º do art. 165 da Constituição e:

(...)

§ 1º Integrará o projeto de lei de diretrizes orçamentárias Anexo de Metas Fiscais, em que serão estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes.

§ 2º O Anexo conterá, ainda:

(...)

V - demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado.

(...)

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo,

majoração ou criação de tributo ou contribuição. (BRASIL. Lei Complementar nº 101, 2000)

Considerando as diretrizes da LRF, deve ser elaborado anualmente um demonstrativo da renúncia fiscal para compor o projeto da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), como um anexo. A Tabela 1 reproduz os dados do referido anexo, relativos à renúncia de ICMS projetada para o Estado do Acre quando da elaboração da LDO em 2016. Afere-se da coluna denominada “Setores/Programas/Beneficiário” que sete itens de renúncias não estão amparados por Convênios totalizando uma previsão de aproximadamente R\$ 39,6 milhões para 2017, ou 30,10% do total da renúncia de ICMS estimada.

Tabela 1 – Estimativa de Compensação da Renúncia de Receita do Estado do Acre para LDO 2016 (em R\$ Milhares)

Tributo	Modalidade	Setores/Programas/Beneficiário	Renúncia da Receita Prevista			COMPENSAÇÃO
			2017	2018	2019	
ICMS	Cred.Presumido	Incentivo à Indústria Lei 1358/2000, Decreto 4.196/2001 Prazo indeterminado	12.138	12.997	13.699	Benefícios continuados a mais de três anos, já excluídos da previsão da receita
ICMS	Cred.Presumido	Incentivo à Atividade Sucrualcooleira Lei 2.445/2011, Decreto 2.585/2011 Prazo indeterminado	7.939	8.501	8.960	
ICMS	Cred.Presumido	Área de Livre Comércio Convênio 65/88, RICMS, RICMS, art 3º e 45 Prazo indeterminado	6.919	7.409	7.809	
ICMS	Cred.Presumido	Redução para contribuinte regular RICMS, art. 96-A Prazo indeterminado	14.179	15.183	16.003	
ICMS	Credito Outorgado	Aplicações em investimento em infraestrutura Convênio ICMS 85/11, Decreto 4.302/12 prazo indeterminado	229	245	258	
ICMS	Isenção	Isenção de produtos hortifrutigranjeiros Decreto 789/99 Prazo indeterminado	1.371	1.468	1.547	
ICMS	Isenção	Venda direta Produtos agrícolas e agro-florestais não madeiros Convênio ICMS 44/75, Decreto 3.300/2012 Prazo indeterminado	1.315	1.408	1.484	
ICMS	Isenção	Veículos destinados a deficiente físico Convênio ICMS 81/08, Decreto 5.693/13 Prazo indeterminado	2.132	2.283	2.406	
ICMS	Isenção	Doações de geladeiras do programa Eletrobrás na comunidade Convênio ICMS 04/04, Decreto 6.637/13 Prazo Indeterminado	274	293	309	

ICMS	Isenção	Programa Farmácia Popular do Brasil Convênio ICMS 147/2012, Decreto 5587/13 Prazo Indeterminado	44	47	50	Benefícios continuados a mais de três anos, já excluídos da previsão da receita.
ICMS	Isenção	Isenção de insumos destinados à prestação de serviço de saúde Convênio ICMS 01/99, Decreto 4.870 Prazo indeterminado	2.400	2.570	2.709	
ICMS	Isenção	Campanha Acre solidário Convênio ICMS 115/11, Decreto 2937/2011 Prazo indeterminado	19	20	21	
ICMS	Isenção	Energia elétrica p/ Saneamento Convênio ICMS 76/10, Decreto 5.416/10 Prazo indeterminado	3.309	3.543	3.735	
ICMS	Isenção	Programa Internet Popular Convênio ICMS 38/09, Decreto 6.594/13 Prazo indeterminado	62	66	70	
ICMS	Isenção	Energia elétrica consumo até 100 Kva Lei Complementar 269/2013 Prazo indeterminado	2.596	2.780	2.930	
ICMS	Redução base de cálculo.	Incentivo a restaurante, bares e similares Convênio ICMS 91/12, Decreto 6.715/2013 Prazo indeterminado	1.520	1.628	1.716	
ICMS	Redução de Alíquota	Cesta básica Convênio ICMS 91/12, Decreto 6.715/2013 Prazo indeterminado	6.630	7.099	7.483	
ICMS	Redução de base de Cálculo	Incentivo às saídas de carne bovina, aves e produtos comestíveis Convênio ICMS 89/05, Decreto 15.085/98 Prazo indeterminado	43.150	46.205	48.700	
ICMS	Redução de base de Cálculo	Incentivo à saída interestadual de bovinos Convênio ICMS 126/13, Decreto 4.955/2012 Decreto 6.635/13 Prazo indeterminado	5.094	5.455	5.749	
ICMS	Remissão/Anistia	Contribuintes vítimas de calamidade pública Convênio ICMS 85/11 Prazo indeterminado	371	397	419	Renúncia já contemplada na receita estimada para 2017 em diante
ICMS	Remissão/Anistia	Parcelamento incentivado de dívidas do ICMS Decreto 4.971/2012; Convênio ICMS 144/2012 prazo indeterminado.	5.098	5.459	5.754	
ICMS	Redução de base de Cálculo	Incentivo operações com Insumos agropecuários Convênio ICMS 100/97 Prazo indeterminado	5.099	5.460	5.755	
ICMS	Isenção	Aparelhos ortopédicos e outros artigos semelhantes Decreto 2.497/2015; Convênio ICMS 126/2010 prazo indeterminado	6	6	7	Renúncia compensada com a exclusão do incentivo "redução para contribuinte regular" sobre os produtos incluídos na substituição tributária
ICMS	Redução de base de Cálculo	Leilão de veículo automotor promovido pelo DETRAN/AC §6º do Art. 5º do RICMS, com redação dada pelo Decreto 2.498/2015 Prazo indeterminado	20	21	23	
ICMS	Crédito Presumido	Operações com Querosene de aviação (QAV) Decreto 1.213, de 04 de março de 2015 Prazo indeterminado	1.331	1.425	1.502	
		Incentivo p/ optantes do SN com faturamento até R\$ 120 mil LC 55/97, com redação dada pela LC 302/2015 Prazo indeterminado	1.150	1.231		

ICMS	Isenção	Operações destinadas ao Programa Fome Zero Decreto 1.851, de 25 de março de 2015, Convênio ICMS 18/03. Prazo indeterminado	15	16	17	
ICMS	Isenção, remissão, anistia, crédito presumido, redução de base de cálculo	Reserva para renúncias não previstas a serem concedidas por Convênio CONFAZ nos termos da LC nº 24/75	6.062	6.491	6.842	Renúncia já contemplada na receita estimada para 2017 em diante
TOTAL			131.486	140.794	147.101	---

Fonte: Diretoria de Administração Tributária/SEFAZ
(adaptado pelo autor com dados exclusivamente do ICMS)

4.3 Jurisprudência dos Tribunais Superiores

Para estabilizar as tensões fiscais entre Estados, a Constituição de 1988 criou normas como seu artigo 155, § 2º, inciso VI (cujo objetivo seria estabelecer uma barreira para que benefícios fiscais concedidos por um Estado não prejudicassem os demais em operações interestaduais ao receber mercadorias com ICMS incentivado) e inciso XII, alínea “g” (que delegou à Lei Complementar a competência para regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal isenções, incentivos e benefícios fiscais deveriam ser concedidos).

Art. 155. (...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

VI – salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, ‘g’, as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. (BRASIL. Constituição, 1988)

Assim (conforme artigo 34 do ADCT), foi recepcionada a Lei Complementar nº 24, de 1975, que, em seu artigo 1º, dispõe que quaisquer benefícios fiscais

devem ser concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal mediante prévia celebração de Convênio entre Estados da Federação e Distrito Federal.

Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:

I - à redução da base de cálculo;

II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;

III - à concessão de créditos presumidos;

IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;

(...)

Art. 2º - Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal. (BRASIL. Lei Complementar nº 24, 1975)

O Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) é um órgão deliberativo colegiado sem personalidade jurídica, incorporado ao Ministério da Fazenda, formado pelos Secretários de Fazenda representantes de cada Estado da Federação e do Distrito Federal e também por representantes da União. O CONFAZ é o fórum que assumiu a função delineada pela Lei Complementar nº 24, de 1975, artigo 2º, para atuar na intermediação de interesses entre os Entes Federativos e deliberar sobre a concessão de benefícios tributários acerca do ICMS. Tendo a Lei Complementar nº 24, de 1975, no parágrafo 2º do artigo 2º, estabelecido o quórum necessário para a aprovação de benefícios fiscais:

§ 2º - **A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados** representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes. (BRASIL. Lei Complementar nº 24, 1975) (sem grifo no original)

MARTINS (2012) evidencia que a unanimidade decorre do desequilíbrio econômico que poderia favorecer ou desfavorecer um Estado frente aos demais:

(...) no que concerne a isenções, incentivos e benefícios, impôs a necessidade de votação unânime, para não provocar favorecimento que desse a qualquer um deles [*Estados e Distrito Federal*] maior competitividade, no mercado interno, o que resta reforçado pela disposição de que as alíquotas internas não sejam inferiores às definidas em operações interestaduais. (...)

Isto ocorre porque concedidos sem autorização unânime, poderiam provocar descompetitividade. Para a definição de uma alíquota uniforme entre Estados, basta a maioria absoluta do Senado, pois nenhuma descompetitividade será gerada (...) (MARTINS, 2012, p. 6-7)

Contudo, a imposição de unanimidade para a concessão de benefícios enrijece em demasiado a negociação política entre os Entes. Não havendo um mecanismo preventivo mais eficaz e indutor de uma gestão tributária mais cooperativa, nem um mecanismo sancionador para reprimir a ação ambiciosa de um Ente insurgente, estabeleceu-se um ambiente propício para que Estados editassem normas próprias à revelia do CONFAZ, contrariando aquela exigência, beneficiando empresas e grupos econômicos para que se instalassem em seu território. Além disso, os tribunais não foram céleres o suficiente para resolver a questão antes que os setores econômicos se adaptassem a estas regras, assim, restou exacerbada a guerra fiscal.

A concessão unilateral de benefício fiscal no ICMS é matéria de diversas Ações Diretas de Inconstitucionalidade propostas contra Estados no Supremo Tribunal Federal (STF). O ilustre professor Ary Oswaldo Mattos Filho realizou um levantamento em junho de 2011, quando contabilizou 14 processos⁶ do STF concernentes à guerra fiscal julgados em decisão conjunta, pela sua inconstitucionalidade:

Da decisão resultou que não há a menor dúvida jurídica de que os incentivos são ilegais, contrariam a norma da Lei Complementar 24,

⁶ ADI 2906/RJ, rel. Min. Marco Aurélio, 1º.6.2011; ADI 2376/RJ, rel. Min. Marco Aurélio, 1º.6.2011; ADI 3674/RJ, rel. Min. Marco Aurélio, 1º.6.2011; ADI 3413/RJ, rel. Min. Marco Aurélio, 1º.6.2011; ADI 4457/PR, rel. Min. Marco Aurélio, 1º.6.2011; ADI 3794/PR, rel. Min. Joaquim Barbosa, 1º.6.2011; ADI 2688/PR, rel. Min. Joaquim Barbosa, 1º.6.2011; ADI 1247/PA, rel. Min. Dias Toffoli, 1º.6.2011; ADI 3702/ES, rel. Min. Dias Toffoli, 1º.6.2011; ADI 4152/SP, rel. Min. Cezar Peluso, 1º.6.2011; ADI 3664/RJ, rel. Min. Cezar Peluso, 1º.6.2011; ADI 3803/PR, rel. Min. Cezar Peluso, 1º.6.2011; ADI 2549/DF, rel. Min. Ricardo Lewandowski, 1º.6.2011.

visto que não passaram pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), ou, em ofertando à apreciação do Confaz, não receberam aprovação unânime. (MATTOS FILHO, 2012, p. 141)

Como exemplo, segue abaixo ementa de um destes julgados, bastante direto sobre a impossibilidade jurídica da guerra fiscal:

EMENTA: INCONSTITUCIONALIDADE. Ação direta. Lei nº 11.393/2000, do Estado de Santa Catarina. Tributo. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS. **Benefícios fiscais.** Cancelamento de notificações fiscais e devolução dos correspondentes valores recolhidos ao erário. **Concessão. Inexistência de suporte em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, nos termos da LC 24/75. Expressão da chamada "guerra fiscal".** Inadmissibilidade. Ofensa aos arts. 150, § 6º, 152 e 155, § 2º, inc. XII, letra "g", da CF. Ação julgada procedente. Precedentes. **Não pode o Estado-membro conceder isenção, incentivo ou benefício fiscal, relativos ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, de modo unilateral, mediante decreto ou outro ato normativo, sem prévia celebração de convênio intergovernamental no âmbito do CONFAZ.** (BRASIL. STF. ADI 3794/PR, rel. Min. Joaquim Barbosa, Julgado em 01.06.2011) (sem grifo no original)

Contudo, apesar do pacífico entendimento jurisprudencial sobre a inconstitucionalidade da concessão destes benefícios fiscais, MATTOS FILHO (2012) ressalta que a guerra fiscal ainda permanece:

As decisões passadas do STF foram todas ignoradas. Os estados continuaram dando incentivo, os outros estados continuaram brigando alegando a inconstitucionalidade do incentivo concedido. Pois bem, esse cenário resulta que nós temos ainda na pauta do STF algo em torno de 35 ações de inconstitucionalidade concernentes a não obediência à Lei Complementar 24, ou seja, há um universo muito grande que ainda não teve sua sentença proferida. (MATTOS FILHO, 2012, p. 141)

O Estado do Acre não é uma exceção e figura no pólo passivo da ação direta de inconstitucionalidade – ADI nº 4969, ajuizada pelo Ministério Público Federal em 2013, distribuída para a Ministra Rosa Weber, atualmente aguardando julgamento. A ação questiona a Lei Estadual nº 2.445, de 08 de agosto de 2011, que instituiu o Programa de Incentivo à Produção de Alcool, Açúcar, Energia Elétrica e

derivados de cana-de-açúcar no Estado. Nos artigos 5º e 8º, concede financiamento de 98% do saldo devedor do ICMS, desonerando 30% deste valor, sem autorização prévia por Convênio do CONFAZ.

As reiteradas decisões do STF quanto à inconstitucionalidade de benefícios fiscais sem aprovação pelo CONFAZ levaram o Ministro do STF Gilmar Mendes a elaborar uma proposta de súmula vinculante⁷ para firmar a posição daquela corte:

PROPOSTA DE SÚMULA VINCULANTE Nº 69

Proposta de Verbete: Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, é inconstitucional. (BRASIL. STF. Proposta de Súmula Vinculante nº 69, 2012)

4.4 Contramedidas Adotadas pelos Estados

O artigo 8º da Lei Complementar nº 24 de 1975 contém uma penalidade para a inobservância à obrigação de Estados e do Distrito Federal em conceder benefícios fiscais mediante Convênio celebrado no CONFAZ por unanimidade de seus representantes.

Art. 8º - A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:

I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria;

II - a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente (BRASIL. Lei Complementar nº 24, 1975)

Considerando a excessiva demora na apreciação das ações impetradas no STF, os benefícios fiscais eivados de inconstitucionalidade permaneciam vigentes, levando os Estados prejudicados a celebrar o Convênio ICMS nº 19, de 2004.

⁷ Em tramitação no STF nesta data (25 de junho de 2016)

Cláusula primeira O crédito do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) correspondente à entrada de mercadoria ou recebimento de serviço em estabelecimento localizado em território de unidade federada partícipe deste Protocolo, a qualquer título, remetida ou prestada por contribuinte que se beneficie de incentivos concedidos nas atividades comerciais e de prestação de serviços em desacordo com a Lei Complementar 24, de 07 de janeiro de 1975, somente será admitido até o montante em que o imposto tenha sido efetivamente cobrado pela unidade da federação de origem. (BRASIL. Ministério da Fazenda. CONFAZ. Convênio ICMS nº 19, 2004)

Desta forma, os Estados passaram a glosar créditos nas operações interestaduais, desconsiderando a incidência de ICMS no Estado de origem. Passaram a restringir a aquisição de mercadorias de Estados que concederam benefício fiscal, tendo em vista a falta de confiabilidade do crédito tributário na operação.

4.5 Inconstitucionalidade da Glosa de Créditos em Operações Interestaduais

Inicialmente, a sanção prevista no artigo 8º da Lei Complementar nº 24 de 1975 não pune o Estado de origem omissor em sua obrigação, mas os contribuintes adquirentes do Estado de destino, que terão seus créditos glosados, “ou seja, os contribuintes suportam as sanções por ilícitos cometidos por terceiros (os Estados)”. (BERGAMINI, 2012, p. 512).

A glosa de créditos de ICMS em operações interestaduais afronta o Princípio Constitucional da não cumulatividade do ICMS. De acordo com o artigo 155, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, já tratado anteriormente no capítulo 2.1.3. deste estudo, os débitos de ICMS são compensados com o crédito devido nas operações anteriores, não havendo menção ao montante efetivamente pago. A competência para cobrar a parcela referente à alíquota interestadual pertence ao Estado de origem. Assim, conclui BERGAMINI (2012):

O crédito presumido é utilizado para o pagamento do imposto devido e, por esta mesma razão, é apropriado e utilizado apenas ao final do

mês (...), então o crédito presumido em nada influencia a incidência do ICMS na operação mercantil, mas o pagamento do imposto. (BERGAMINI, 2012, p. 512)

Outro argumento para defender a impossibilidade da glosa do crédito apropriado pelo contribuinte é a ausência de dispositivo da Constituição de 1988 para tal. Nesse sentido é o entendimento de Jose Eduardo Soares de Melo:

Evidente que o artigo 8º, inciso I, segunda parte da Lei Complementar nº 24/75, não foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988, que somente não concede o crédito em casos de desoneração total do ICMS (isenção ou não incidência). (MELO, 2009, p. 379-380)

Também nesse sentido, segue a linha jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça (STJ):

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. OPERAÇÃO INTERESTADUAL. CONCESSÃO DE CRÉDITO PRESUMIDO AO FORNECEDOR NA ORIGEM. **PRETENSÃO DO ESTADO DE DESTINO DE LIMITAR O CREDITAMENTO DO IMPOSTO AO VALOR EFETIVAMENTE PAGO NA ORIGEM. DESCONSIDERAÇÃO DO BENEFÍCIO FISCAL CONCEDIDO. IMPOSSIBILIDADE.** COMPENSAÇÃO. LEI. AUTORIZAÇÃO. AUSÊNCIA. (BRASIL. STJ. Recurso em mandado de segurança nº 31.714/MT. Rel. Min. Castro Meira, Julgado em 03.05.2011) (sem grifo no original)

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. OPERAÇÃO INTERESTADUAL. **REDUÇÃO DO DESCONTO DA ALÍQUOTA INTERESTADUAL (ICMS/ST) PELO ESTADO DE DESTINO EM FACE DE INCENTIVO FISCAL (CRÉDITO PRESUMIDO) CONCEDIDO PELO ESTADO DE ORIGEM. IMPOSSIBILIDADE.** INTELIGÊNCIA DO ART. 8º, § 5º, DA LC87/96. RETENÇÃO DAS MERCADORIAS COMO FORMA DE COERÇÃO AO RECOLHIMENTO DE TRIBUTO INDEVIDO. NÃO CABIMENTO. DIREITO LÍQUIDO E CERTO EVIDENCIADO. (BRASIL. STJ. REsp 1.125.188/MT, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 28.05.2010) (sem grifo no original)

4.6 Possível Solução para a Guerra Fiscal

A decisão de como acabar com a guerra fiscal não é técnica ou jurídica, mas predominantemente política. Como ressalta MENDES (2012) em sua obra:

“O Governo Federal fez três tentativas de reforma tributária: em 2003, 2008 e 2012. Todas acabaram arquivadas no Congresso Nacional. Na reforma proposta em 2008, o Ministério da Fazenda publicou estudo que detalhava as distorções e ineficiências do sistema vigente e estimulava que a reforma poderia levar, no longo prazo, a um PIB 12% superior àquele vigente em caso de manutenção do status quo.” (MENDES, 2014, Localização 915)

Nesse contexto, surgem opções como tornar o ICMS, consensualmente um imposto com características nacionais, em um IVA federal (REZENDE, 2012). Contudo, é possível ser mantida a competência estadual do ICMS, como existe em países como Índia ou Canadá, contando que ações sejam feitas para evitar os conflitos de interesses que dão origem à guerra fiscal.

As instituições criadas para intermediar os interesses que originam estes conflitos são muito dependentes de iniciativas federais e falharam até então em estabelecer um consenso e conter o ímpeto arrecadador das Administrações Tributárias Estaduais.

Assim, o poder legislativo federal deveria promover uma discussão ampla sobre o federalismo, negociar com todas as partes envolvidas até obter consenso e editar atos normativos para resolver questões polêmicas em torno do tema, tais como:

- O tratamento do passivo referente ao incentivo declarado inconstitucional acumulado nos últimos cinco anos (limitado à decadência);
- A responsabilização dos governantes pela não cobrança deste passivo (tendo em vista a autonomia do Ministério Público para buscar esse ressarcimento);
- Como reformar o sistema tributário vigente de forma a desestimular a guerra fiscal entre Estados;
- Como fazer uma transição ao longo do tempo para que o mercado e as finanças estaduais se ajustem às mudanças.

4.7 Remissão a Créditos de ICMS Concedidos

Existe hoje uma insegurança jurídica tanto para a empresa que recebeu incentivo fiscal e, mediante decisão do Supremo, seria obrigada a pagar o imposto retroativo aos anos em que recebeu incentivo, quanto para a empresa cujo empreendimento apenas se tornou viável com base nos incentivos fiscais que não mais terá.

Os Estados e o Distrito Federal tentam chegar a um acordo sobre uma possível convalidação (remissão e anistia) dos créditos tributários referentes ao ICMS, constituídos ou não, relativos a operações e prestações, decorrentes de parcela alcançada por benefícios fiscais ou financeiros vinculados ao imposto, concedidos por legislações tributárias estaduais e distrital com inobservância à Constituição Federal. Essa possibilidade, em princípio, deveria ser realizada nos moldes da Lei Complementar nº 24 de 1975, que estabelece o quórum unânime para concessão de tais benefícios. Caso contrário, novos contenciosos judiciais poderiam ser gerados.

Uma crítica deve ser feita quanto a este ponto. O excessivo zelo com o estabelecimento da paz e da segurança jurídica poderia levar a uma revalidação de benefícios fiscais. Contudo, a manutenção de benefícios concedidos para resguardar investimentos em empreendimentos antigos pode criar uma barreira à entrada de concorrentes e desestimular ou mesmo impedir novos investimentos. Portanto, se admitida, dever-se-ia buscar uma redução gradual de benefícios ao longo de um prazo curto e determinado.

4.8 Transição para a Tributação do ICMS sobre o Consumo

Grande parte dos economistas atribui a existência da guerra fiscal à legislação do ICMS, que atribui maior parcela da tributação nas relações interestaduais ao Estado de origem e uma parcela menor fica no Estado de destino. Nesse sentido, afirma APPY (2012):

Essa tributação na origem é que permite que um estado conceda um benefício, reduzindo o imposto que a empresa paga, e que esse benefício reduza o valor do imposto quando o produto é consumido num outro estado. Ou seja, a guerra fiscal existe porque nossa tributação, nas relações interestaduais, ocorre predominantemente na origem. (APPY, 2012, p. 147)

Também reforçam REZENDE e AFONSO (2006):

Com um imposto sobre consumo harmonizado e aplicado segundo o princípio de destino, a competição para atrair atividades econômicas mediante benefícios fiscais terá impacto somente sobre as receitas daqueles que fazem essas concessões, removendo o principal motivo da guerra fiscal. (REZENDE & AFONSO, 2006, p. 55)

Fundamentado no inciso IV, do § 2º, do artigo 155, da Constituição Federal, aguarda-se edição pelo Senado Federal de Resolução que estabeleça a redução gradual da alíquota do ICMS nas operações e prestações interestaduais. Desta forma, uma maior parcela da arrecadação do imposto seria transferida para a competência do Ente Subnacional de destino das operações onde efetivamente os produtos serão consumidos e serão revertidos em benefícios públicos para quem realmente suporta sua carga tributária, o consumidor final.

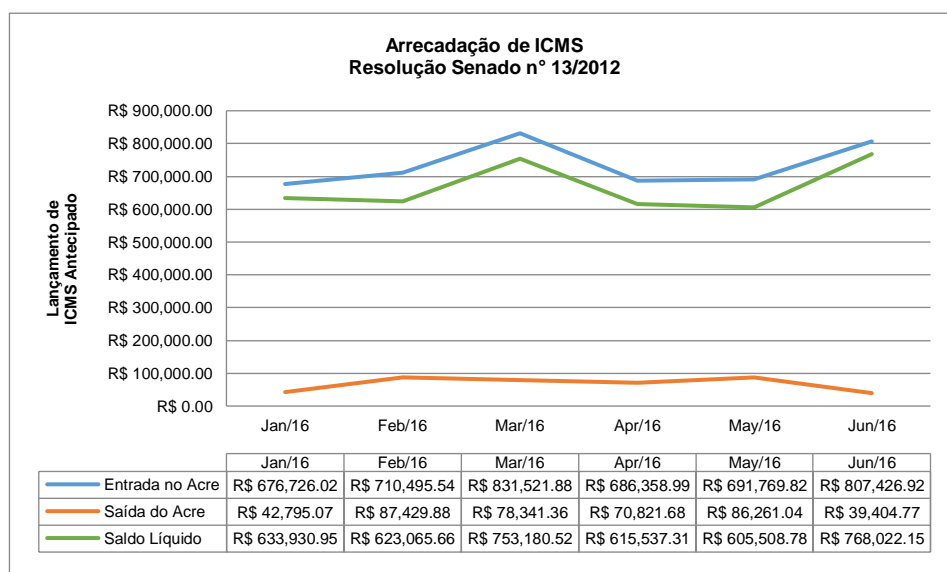
No ano de 2012, um importante passo foi dado para tratar esta questão especificamente com relação às importações. Existia uma estrutura de incentivos fiscais para o processo de importação realizado em portos de determinados Estados brasileiros promovendo a utilização de sua infraestrutura com o intuito de recolher parcela do ICMS (que de outra forma não seria recolhido) e movimentar a economia local, a denominada “Guerra dos Portos”. Esta prática agressiva de determinadas administrações tributárias, na prática, desonerava o produto importado em detrimento do produto nacional, em um momento em que a indústria brasileira era menos competitiva devido à flutuação da taxa de câmbio.

Houve, assim, um grande avanço para uma tributação do ICMS sobre o consumo com a edição da Resolução do Senado Federal nº 13, de 25 de abril de 2012, que reduziu as alíquotas do (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior de usuais 7% ou 12% para os atuais 4%:

Art. 1º A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior, será de 4% (quatro por cento). (BRASIL. Senado Federal. Resolução nº 13, 2012)

Um dos efeitos esperados para a redução da alíquota interestadual estabelecida nos Estados cujo comércio exterior não é expressivo seria um aumento de sua arrecadação de ICMS. Para comprovar essa expectativa com relação ao Estado do Acre, que predominantemente consome produtos importados por outras Unidades da Federação, estimou-se o saldo de arrecadação de ICMS do Estado devido à alteração promovida pela Resolução nº 13, de 2012, como mostrado no Gráfico 1.

Gráfico 1 – Aumento de arrecadação de ICMS do Estado do Acre no primeiro semestre de 2016 devido à alteração da alíquota interestadual de acordo com a Resolução Senado nº 13, de 2012.



Fonte: Elaborado pelo autor com dados da Diretoria de Administração Tributária / SEFAZAC

No Gráfico 1, o eixo vertical demonstra a diferença entre os valores de Antecipação do ICMS lançado para produtos importados nas notas fiscais com alíquota interestadual de 4% de acordo com a Resolução nº 13, de 2012, e o valor estimado com as alíquotas interestaduais de 7% ou 12% aplicadas anteriormente com a Resolução nº 22, de 1989. O eixo horizontal contém os seis primeiros meses

do ano de 2016. A curva em azul demonstra o aumento de arrecadação estimado para as notas fiscais de entrada no Estado do Acre, com uma média mensal de aproximadamente R\$ 734mil, enquanto que a curva em vermelho demonstra a pequena redução de arrecadação estimada para as notas fiscais de saída, de aproximadamente R\$ 67,5mil em média. A curva em verde representa o ganho de arrecadação para o Estado do Acre com esta medida de tributação de ICMS de produtos importados em R\$ 666,5mil mensais (correspondentes a 0,81% da arrecadação estadual do ICMS).

Já no ano de 2015, outro ponto relevante para esta reforma foi tratado com a aprovação da Emenda Constitucional nº 87, de 2015, que promoveu a repartição, entre o Estado de origem e Estado de destino, do ICMS incidente sobre as operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto.

Em sua redação original, os incisos VII e VIII, do § 2º do artigo 155, da Constituição, continham a seguinte norma de repartição de receita do ICMS para não contribuintes do imposto:

VII – em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:
a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;
b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;
VIII – na hipótese da alínea ‘a’ do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual. (BRASIL. Constituição, 1988)

Ou seja, até 2015, se o destinatário da mercadoria não fosse contribuinte, o imposto cabia integralmente ao Estado de origem da operação, devendo o ICMS ser calculado pela alíquota interna do Estado de origem, em uma forma de tributação inadequada sobre a produção.

Com o advento da crescente inclusão digital e do desenvolvimento de meios para realização de transações eletrônicas pela internet, houve um progresso recente das compras virtuais que chamou a atenção das Administrações Tributárias Estaduais. Para efetuar uma venda de um produto (sobre a qual incide o imposto),

não é mais importante a localização física do estabelecimento fornecedor, sendo que este fornecedor teria um alcance nacional. Ou seja, havia uma fragilidade que poderia ser explorada: Estados dotados de melhor infraestrutura receberiam toda a parcela do imposto sobre o comércio eletrônico; ou Estados periféricos concederiam benefícios às empresas que transacionam pelo comércio eletrônico diretamente ao consumidor final para que se estabelecessem em seu território, uma vez que a alíquota interna aplicável seria a alíquota interna do ICMS do Estado de Origem (geralmente de 17% a 19%), fornecendo uma grande margem de incentivo para Administrações Tributárias mais ávidas por receita.

Na tentativa de solucionar esta questão do comércio eletrônico, dezessete Estados brasileiros e o Distrito Federal, assinaram o Protocolo ICMS nº 21, de 2011, que estabelecia a repartição de receita entre Estados produtores e consumidores para “operação interestadual em que o consumidor final adquire mercadoria ou bem de forma não presencial por meio de internet, telemarketing ou showroom” nos moldes das demais operações interestaduais.

Contudo, não aderiram ao Protocolo os Estados do Rio de Janeiro, São Paulo e Minas Gerais, Estados esses que detêm a maior parte dos estabelecimentos que promovem o comércio eletrônico, incorrendo em incidência do imposto sobre a mesma base tributária no Estado de Origem e de Destino, ferindo o Princípio Constitucional da não cumulatividade do ICMS tratado no capítulo 2.1.3. deste estudo. Além disso, o Protocolo inovava na repartição de receita do ICMS, afrontando disposto no artigo 155 (parágrafo 2º, inciso VII, alínea b) da Constituição Federal.

Em 17 de setembro de 2014, em decisão unânime, o Supremo Tribunal Federal (STF), julgando as Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADI's) nºs 4628 e 4713 e o Recurso Extraordinário (RE) nº 680089, declarou a inconstitucionalidade material do Protocolo ICMS nº 21, de 2011, visto que instituiu uma modalidade de substituição tributária sem previsão legal.

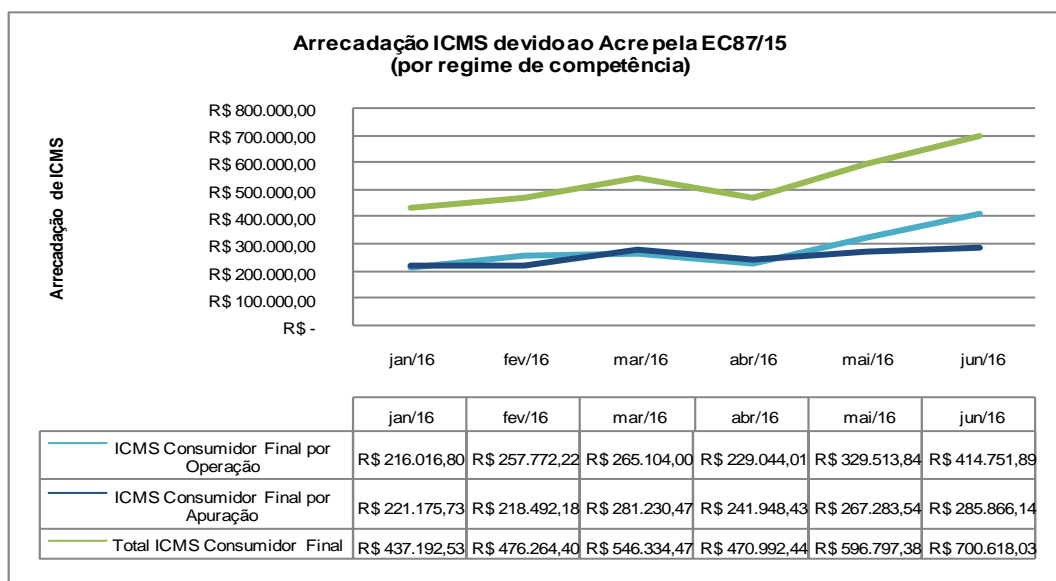
Diante da perda no STF, os gestores tributários mobilizaram os seus representantes no Congresso Nacional para que aprovassem a Emenda Constitucional nº 87, de 2015, alteando o disposto nos incisos VII e VIII do § 2º do art. 155, da Constituição Federal, que resultou na seguinte redação:

~~VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:~~
~~a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;~~
~~b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;~~
 VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;
 a) (revogada);
 b) (revogada);
~~VIII - na hipótese da alínea "a" do inciso anterior, caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;~~
 VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:
 a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;
 b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto; (BRASIL. Constituição, 1988)

Em 1º de janeiro de 2016, a Emenda Constitucional nº 87, de 2015, entrou em vigor e todas as operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, passaram a ser tributadas com aplicação de alíquota interestadual, cabendo ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre as alíquotas interna do Estado destinatário e interestadual, atribuindo ao remetente das mercadorias a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS, caso o destinatário não seja contribuinte do imposto.

Um efeito esperado da Emenda Constitucional nº 87, de 2015, nos Estados com economia menos desenvolvida e mais dependente de outras unidades da Federação seria o aumento da sua arrecadação de ICMS. Para comprovar essa expectativa com relação ao Estado do Acre, que predominantemente consome mais produtos de outras unidades da Federação do que os fornece, calculou-se o saldo de arrecadação de ICMS devido à alteração promovida pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015, no Estado, como mostrado no Gráfico 2, a seguir.

Gráfico 2 – Aumento de arrecadação do ICMS do Estado do Acre no primeiro semestre de 2016 devido à repartição entre Estado produtor e consumidor do ICMS em operações interestaduais a partir da Emenda Constitucional nº 87, de 2015



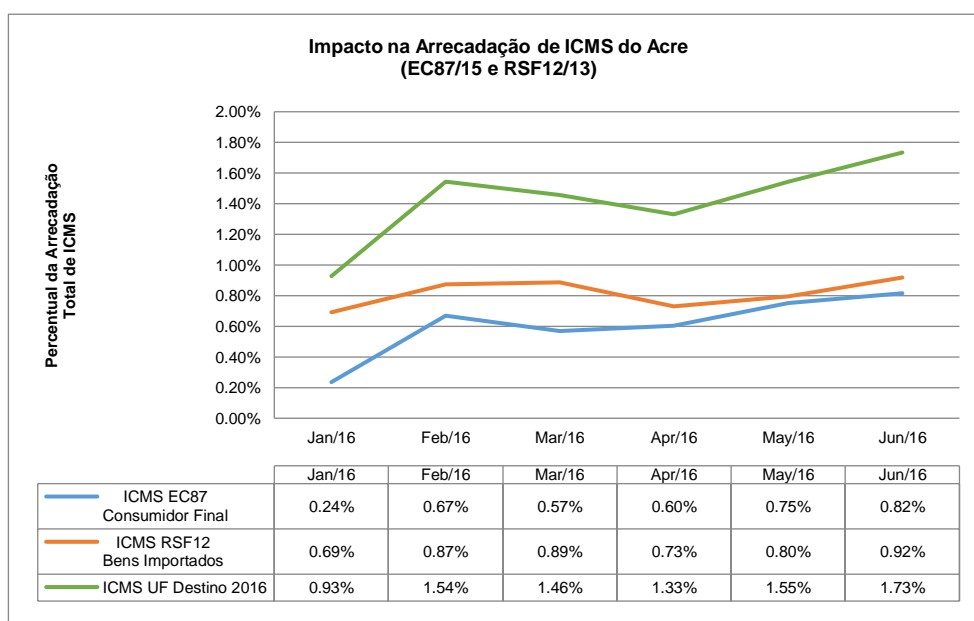
Fonte: Elaborado pelo autor com dados da Diretoria de Administração Tributária / SEFAZAC

No Gráfico 2, o eixo vertical demonstra os valores de arrecadação do ICMS efetivamente pagos ao Estado do Acre em operações interestaduais destinadas a consumidor final do ICMS de acordo com a Emenda Constitucional nº 87, de 2015. O eixo horizontal, assim como no Gráfico 1, contém os seis primeiros meses do ano de 2016. A curva em azul escuro demonstra a arrecadação de ICMS resultante de operações realizadas por fornecedores de outras Unidades Federativas inscritos no cadastro de contribuintes do Estado do Acre, enquanto a curva em azul claro demonstra a arrecadação de ICMS resultante de operações realizadas por fornecedores ainda não inscritos, com valores um pouco superiores à primeira (diferença de aproximadamente R\$ 79mil mensais em média), o que denota a necessidade da Secretaria da Fazenda em estudar o perfil das empresas que fornecem mercadorias para o Estado visando planejar sua ação fiscal, decidindo entre estimular a inscrição destas empresas no cadastro de contribuintes para maior controle do crédito tributário na apuração mensal do ICMS ou atuar com uma fiscalização pontual com a exigência imediata do ICMS cada operação verificada evitando o risco de uma futura execução fiscal e seu histórico de baixos retornos. A curva em verde demonstra a totalização da arrecadação de ICMS em operações interestaduais destinadas a consumidor final do ICMS no período (com uma média

mensal superior a R\$ 575mil mensais), obtida pela soma das duas curvas anteriores. Observa-se uma tendência de crescimento desta arrecadação (um aumento de quase R\$46 mil mensais utilizando uma progressão linear para o período), o que, combinado com as projeções de PIB negativo para a economia brasileira, leva a inferir que os contribuintes ainda estão se adaptando às mudanças recentemente impostas.

Para ilustrar o impacto promovido pelas duas situações demonstradas em que se reduziu a alíquota interestadual (como ilustrado nos Gráficos 1 e 2) relativamente ao total da arrecadação de ICMS do Estado do Acre no primeiro semestre de 2016, elaborou-se o Gráfico 3, a seguir.

Gráfico 3 – Percentual da participação na arrecadação do ICMS do Estado do Acre no primeiro semestre de 2016 devido à alteração das alíquotas interestaduais de acordo com a Resolução Senado nº 13, de 2012, e da Emenda Constitucional nº 87, de 2015.



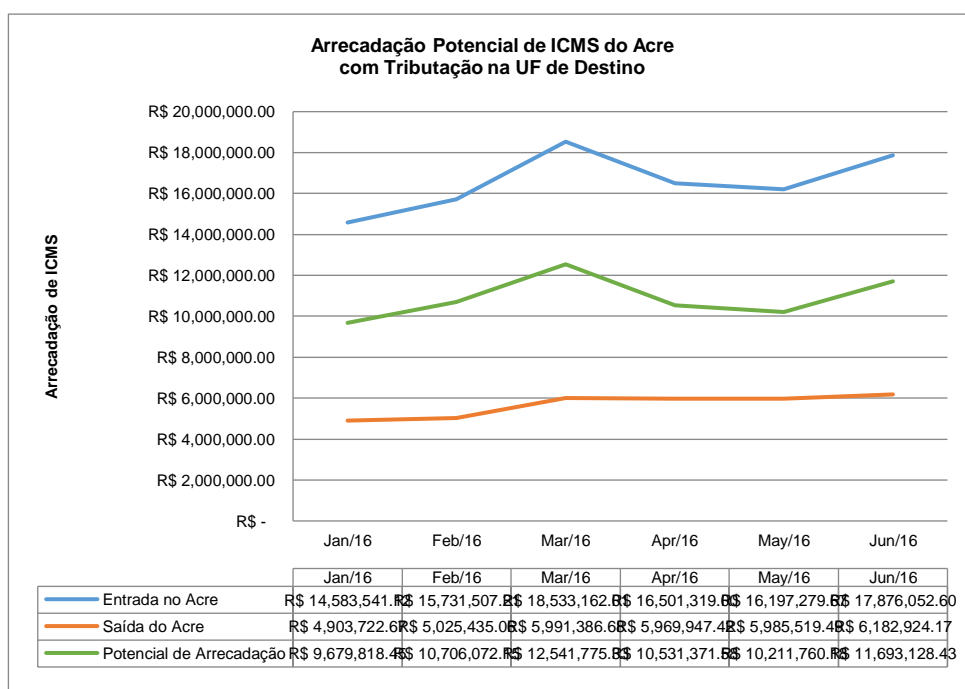
Fonte: Elaborado pelo autor com dados da Diretoria de Administração Tributária / SEFAZAC

No Gráfico 3, a curva em azul representa o ICMS efetivamente pago ao Estado do Acre em operações interestaduais destinadas a consumidor final do ICMS (em regime de caixa), com uma média de 0,60% relativa ao total de ICMS arrecadado no período, enquanto que a curva em vermelho representa a estimativa do ganho de ICMS para o Estado do Acre nos lançamentos para produtos importados, com uma média de 0,81% também relativa ao total de ICMS

arrecadado. A curva em verde representa a contribuição de ambas as parcelas na transferência do ICMS para a Unidade Federativa de destino das operações interestaduais, perfazendo 1,41% do total da arrecadação do ICMS no período.

Contudo, apesar das importantes contribuições dadas pela Resolução do Senado nº 13, de 2012, e pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015, ainda há uma grande arrecadação potencial estimada para o Estado do Acre na transição para a tributação do ICMS no consumo, como pode ser aferido a partir dos Gráficos 4 e 5, a seguir.

Gráfico 4 – Arrecadação Potencial do ICMS do Estado do Acre no primeiro semestre de 2016 considerando a tributação do ICMS no consumo para operações interestaduais.

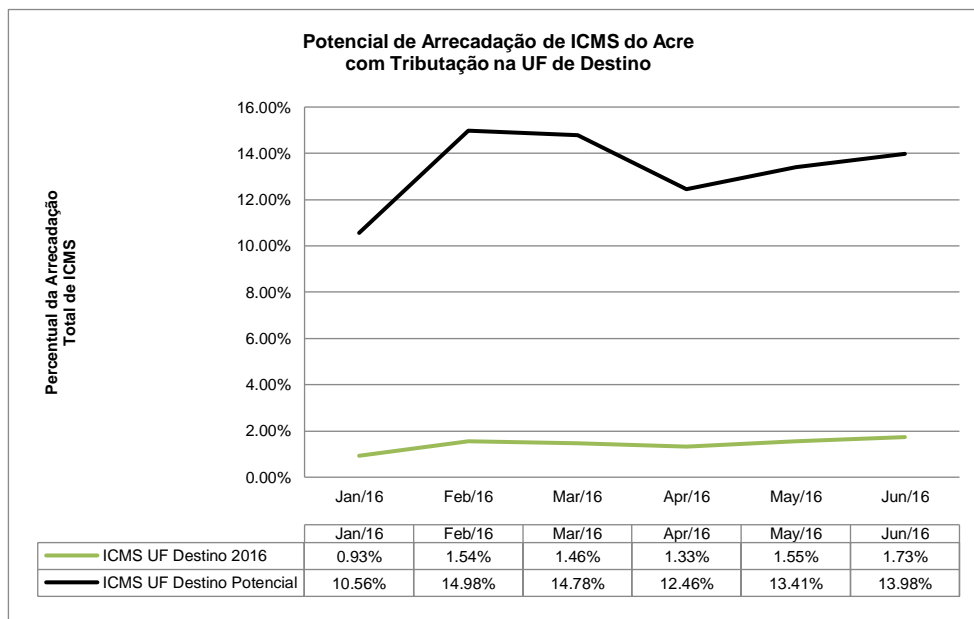


Fonte: Elaborado pelo autor com dados da Diretoria de Administração Tributária / SEFAZAC

No Gráfico 4, estimou-se o ganho total da arrecadação de ICMS ao Estado do Acre, se a tributação do ICMS fosse realizada totalmente na Unidade Federativa onde se realiza o consumo dos produtos, ou seja, simulou-se o ICMS com a alíquota de todas as operações interestaduais igual a zero. A curva em azul representa o potencial aumento da arrecadação com notas fiscais de entrada para o Estado do Acre, totalizando R\$ 99,4 milhões para o primeiro semestre de 2016, enquanto que a curva em vermelho representa a potencial redução da arrecadação com notas fiscais de saída do Estado, totalizando R\$ 34 milhões no mesmo período. A diferença entre

o total de entradas e o total de saídas do Estado seria R\$ 63,4 milhões, podendo ser observada na curva em verde.

Gráfico 5 – Percentual da Arrecadação Potencial do ICMS do Estado do Acre no primeiro semestre de 2016 considerando a tributação do ICMS no consumo para operações interestaduais.



Fonte: Elaborado pelo autor com dados da Diretoria de Administração Tributária / SEFAZAC

No Gráfico 5, elaborado para efeitos comparativos, foram colocados em conjunto a arrecadação potencial estimada do Gráfico 4, em preto, e a arrecadação realizada na transferência do ICMS para a Unidade Federativa de destino das operações interestaduais em 2016, em verde, como estimado no Gráfico 3 (ambas em relação ao total de ICMS arrecadado pelo Estado do Acre no período). Como demonstrado anteriormente, mesmo com uma arrecadação realizada de 1,41% do total do ICMS, estima-se um potencial de arrecadação de 13,28% com a tributação no destino para o Estado, ou seja, existe uma margem de 11,87% de ICMS que ainda deve ser explorado pela Administração Tributária do Acre.

Objetivando que todas as operações interestaduais sejam tributáveis pelo Estado onde efetivamente ocorre o consumo, elimina-se o principal fator da guerra fiscal, o que, em tese, aumentaria a receita tributária do conjunto dos Estados, pois deixariam de existir os benefícios fiscais concedidos na origem destas operações interestaduais. Contudo, na transição da tributação da origem para o destino, alguns

Estados ganham e outros perdem, devido à desigualdade entre as macrorregiões brasileiras:

(...) a produção tende a ser mais concentrada regionalmente do que o consumo e, portanto, a tributação na origem acaba fazendo com que a própria receita tributária seja mais concentrada do que seria se fosse apropriada no destino. (APPY, 2012, p. 147)

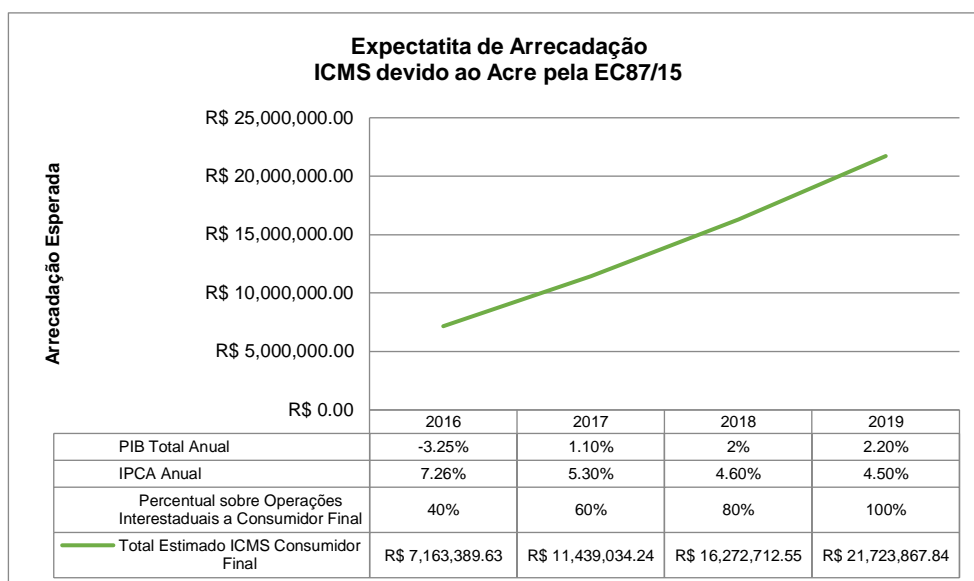
Um exemplo de sucesso para contornar este problema é a negociação entre as Fazendas Estaduais com relação à tributação incidente em operações interestaduais com destinatário não contribuinte, que resultou na inclusão do artigo 99 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT:

Art. 99. Para efeito do disposto no inciso VII do § 2º do art. 155, no caso de operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outro Estado, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual será partilhado entre os Estados de origem e de destino, na seguinte proporção:

I - para o ano de 2015: 20% (vinte por cento) para o Estado de destino e 80% (oitenta por cento) para o Estado de origem;
II - para o ano de 2016: 40% (quarenta por cento) para o Estado de destino e 60% (sessenta por cento) para o Estado de origem;
III - para o ano de 2017: 60% (sessenta por cento) para o Estado de destino e 40% (quarenta por cento) para o Estado de origem;
IV - para o ano de 2018: 80% (oitenta por cento) para o Estado de destino e 20% (vinte por cento) para o Estado de origem;
V - a partir do ano de 2019: 100% (cem por cento) para o Estado de destino. (BRASIL. Constituição, 1988)

Este dispositivo permitiu que as finanças estaduais se ajustassem às mudanças pretendidas ao longo de quatro anos, de 2016 a 2019 (tendo em vista que a Emenda Constitucional 87/15 entrou em vigor em 2016), e seu impacto na arrecadação do Estado do Acre pode ser visualizado no Gráfico 6, a seguir.

Gráfico 6 – Projeção para arrecadação de ICMS do Estado do Acre de 2016 a 2019 devido ao aumento gradual da participação nas operações interestaduais inserido pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015.



Fonte: Elaborado pelo autor com dados da Diretoria de Administração Tributária / SEFAZAC Estimativas de PIB e IPCA para o período do Relatório Focus – BCB em 15jul2016

O Gráfico 6 demonstra a projeção de arrecadação de ICMS dos anos de 2016 a 2019 devido ao aumento da participação em 20% anuais nas operações interestaduais destinadas a consumidor final do ICMS. Neste cenário, estima-se para 2019 uma arrecadação três vezes superior àquela de 2016, o que torna a proposta da transição da tributação de ICMS para o consumo politicamente mais aceitável nas negociações que visam sua implementação.

4.9 Utilização dos Mecanismos de Transferências Federais

Em função da transição da origem para o destino, dever-se-ia tratar a compensação dos Estados produtores por eventuais perdas. Trata-se de uma questão complexa que envolve as regras de transferência verticais da União para os Estados e o Distrito Federal, como, por exemplo, o FPE (Fundo de Participação dos Estados) e a distribuição dos *royalties*, que deveriam ser analisadas em conjunto (APPY, 2012), tendo como objetivo um regime de equalização de receitas em que se minimizem as perdas de curto prazo. Sobre esta questão, afirma MENDES (2014):

“Uma das principais razões para o fracasso das tentativas de reforma é o simples fato de que a racionalização tributária resulta em perda de receitas. (...) Dado que a prioridade política é manter os gastos públicos em alta, qualquer proposta que ameace as receitas públicas é objeto de múltiplos vetos.” (MENDES, 2014, Localização 963)

No modelo atual é politicamente difícil chegar a um acordo para reduzir o montante referente a transferências de algum Ente Federativo. Contudo, é possível manter o valor real *per capita* ao longo do tempo, evitando perdas nos orçamentos estaduais e distrital. Sendo possível, assim, apropriar os ganhos decorrentes do crescimento econômico por todos os Estados:

O desenvolvimento econômico terá de se basear mais nos meios de melhorar a infra-estrutura, os serviços urbanos e os programas sociais, com ênfase na educação básica e na saúde. A cooperação intergovernamental nos gastos públicos, para implementar essas políticas, é a contraparte da partilha do imposto. Ao compartilhar uma ampla base de imposto sobre consumo, a distribuição de receita na federação mantém uma associação estreita com o nível de renda e consumo em cada membro da federação. Desse modo, as transferências compensatórias podem ser reduzidas a níveis exigidos para manter um padrão mínimo de serviços em todo o país, possibilitando um papel maior dos governos locais na provisão de serviços urbanos e sociais. (REZENDE& AFONSO, 2006, p. 55)

Para tal, torna-se necessária aprovação de lei complementar que disponha sobre a instituição de fundos, com recursos da União para o auxílio financeiro aos Estados, ao Distrito Federal e aos respectivos Municípios (que recebem uma parcela do ICMS), para compensar as eventuais perdas de arrecadação do imposto decorrentes tanto da redução gradual das alíquotas do ICMS para todas as operações e prestações interestaduais, objetivando minimizar os efeitos negativos da repartição de receitas entre o Estado de origem e o Estado de destino e, se possível, tornar o ICMS um imposto incidente exclusivamente sobre o consumo.

A construção de uma política regional que atenda aos anseios dos Entes Subnacionais ainda não foi considerada prioridade na agenda do governo federal. Contudo, a reformulação e o aumento do aporte no Fundo de Desenvolvimento Regional (FDR) poderia se tornar a força motriz para reduzir as diferenças econômicas existentes entre os Estados da Federação (REZENDE, 2012), tornando desnecessária a utilização de mecanismos tributários e, portanto, esvaziando o

argumento que justificaria a guerra fiscal. Nesse sentido, uma possível penalidade a ser analisada seria a restrição às transferências ou às operações de crédito a Estados que insistirem na manutenção de benefícios fiscais inconstitucionais.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Analizando história recente da tributação sobre o valor agregado no Brasil e sua evolução até a situação atual, constata-se que a guerra fiscal do ICMS tem origem em um modelo competitivo de Federação, no qual os Estados, pressionados pela redução da base tributária daquele imposto e pela falta de uma política efetiva de desenvolvimento regional, utilizam concessões e benefícios fiscais para o desenvolvimento econômico estadual à margem da Constituição Federal, visto que a instituição responsável por intermediar esta espécie de conflito federativo, o CONFAZ, falha em coordenar uma política tributária nacional.

O entendimento jurisprudencial sobre a inconstitucionalidade dos incentivos e a demora em solucionar os impasses causados pela guerra fiscal acarretam maior insegurança jurídica para as organizações, para a Administração Tributária e para o governo dos Estados e do Distrito Federal, culminando em descompetitividade de produtos e empresas brasileiras, enfraquecendo, conseqüentemente, a economia nacional.

O Estado do Acre também participa da guerra fiscal, mantendo benefícios fiscais irregulares estimados em um montante superior a 30% de sua renúncia fiscal, enquanto discute a aplicação de uma de suas leis no STF.

Pela exposição feita no presente estudo, propostas para possíveis soluções foram tratadas com o objetivo de reduzir a intensidade ou mesmo evitar a guerra fiscal promovida pelas Administrações Tributárias Estaduais.

Para tanto, devem-se criar mecanismos efetivos de cooperação e de controle para que ocorra a harmonização de incentivos no Brasil de tal modo que os Convênios celebrados no CONFAZ norteiem os benefícios fiscais no ICMS. A sanção administrativa prevista no artigo 8º da Lei Complementar nº 24, de 1975, (glosa de crédito) não é efetiva. Nesse contexto, surge a proposta para reduzir o montante das transferências ou do acesso a operações de crédito a Entes Subnacionais cuja gestão tributária do ICMS prejudique a Federação, impondo, assim, restrições financeiras que desestimularão a guerra fiscal.

Além disso, pontos específicos devem ser decididos e normatizados pelo poder legislativo para a criação de um novo modelo de gestão tributária do ICMS. O

tratamento do passivo tributário existente com a convalidação de incentivos concedidos por leis consideradas inconstitucionais diminuirá a incerteza na tomada de decisão dos agentes públicos e dos agentes econômicos. A transição gradual para a cobrança do ICMS da produção para o consumo (da origem para o destino) reduzirá de forma substancial a margem das Administrações Tributárias para concessão de novos benefícios fiscais. No caso do Estado do Acre, estima-se um aumento potencial de 11,87% na sua arrecadação de ICMS, ante aos tímidos 1,41% conseguidos no primeiro semestre de 2016. A reformulação das transferências federais na transição deve assegurar uma compensação de perdas no curto prazo e garantir a adesão e o apoio dos demais Entes Subnacionais. A implementação efetiva de uma política de desenvolvimento regional financiada pela União por meio de fundos específicos, conforme assegurado pela Constituição, esvaziará o ímpeto das Administrações Tributárias Estaduais.

Para uma complementação futura, o resultado deste estudo será apresentado com o objetivo de solicitar acesso aos dados disponíveis no sistema de informação da Administração Tributária da Secretaria de Estado da Fazenda, a SEFAZ do Acre, para, caso seja permitido, analisar todos os incentivos fiscais existentes no Estado com o objetivo de criar uma gestão fiscal, hoje ainda incipiente, que avalie os resultados pretendidos no projeto de solicitação do benefício e os resultados efetivamente alcançados, em comparação com a renúncia de receita fiscal consentida pela sociedade.

Referências

ACRE. Lei nº 2445, de 08 de agosto de 2011. Institui o Programa de Incentivo à Produção de Alcool, Açúcar, Energia Elétrica e derivados de cana-de-açúcar no Estado do Acre, e dá outras providências. Diário Oficial do Estado do Acre, Rio Branco, 10 out. 2011.

APPY, Bernard. [Palestra proferida]. In: SEMINÁRIO FEDERAÇÃO E GUERRA FISCAL, 1., 2011, Brasília. **Anais...** [S.l]: FGV. 2012. Volume 3.

BARBOSA FILHO, Nelson Henrique. **Reforma tributária em partes: a reforma possível.** In: PUTY, Claudio (org.). Reforma Tributária: Competitividade, equidade e equilíbrio federativo. Brasília: Câmara dos Deputados, 2012.

BERGAMINI, Adolpho. **ICMS.** São Paulo: Fiscosoft. 2012. (Coleção Curso de Tributos Indiretos; Volume I).

BIRD, Richard M. Below the Salt: Decentralizing Value-Added Taxes. 2013. In: AHMAD, Ehtisham; BROSIO, Giorgio (Ed.). **Handbook of Multilevel Finance.** Northampton: Edward Elgar Publishing, 2015.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil.** Promulgada em 5 de outubro de 1988.

BRASIL. Constituição (1988). Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965. Reforma do Sistema Tributário. Diário Oficial da União, Brasília, 6 dez. 1965.

BRASIL. Constituição (1988). Emenda Constitucional nº 87, de 16 de abril de 2015. Altera o § 2º do art. 155 da Constituição Federal e inclui o art. 99 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para tratar da sistemática de cobrança do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação incidente sobre as operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado. Diário Oficial da União, Brasília, 17 abr. 2015.

BRASIL. Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, 9 jan. 1975.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, 5 mai. 2000.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União, Brasília, 27 out. 1966.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Receitas Públicas: manual de procedimentos. Brasília: STN/Coordenação-Geral de Contabilidade, 2008.

BRASIL. Senado Federal. Resolução nº 22, de 1989. Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais. Diário Oficial da União, Brasília, 19 mai. 1989.

BRASIL. Senado Federal. Resolução nº 13, de 2012. Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior. Diário Oficial da União, Brasília, 25 abr. 2012.

BRASIL. STF. Proposta de Súmula Vinculante nº 69, de 2012. Disponível em <www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoTexto.asp?id=3143828&tipoApp=RTF>. Acesso em: 29 jul. 2016.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 15.ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS. **Unidade 3: Aspectos Conceituais da Administração Tributária.** In: PROGRAMA de Desenvolvimento de Dirigentes Fazendários. Brasília: Esaf, 2009.

DULCI, Otávio Soares. **Guerra fiscal, desenvolvimento desigual e relações federativas no Brasil.** Revista de Sociologia e Política, v. 18, p. 95-107, 2002.

FERREIRA, Roberto Nogueira. **Tributação e competitividade.** In: PUTY, Claudio (org.). Reforma Tributária: Competitividade, equidade e equilíbrio federativo. Brasília: Câmara dos Deputados, 2012.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. **Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS.** São Paulo. Noeses, 2012.

MATTOS FILHO, Ary Oswaldo. [Palestra proferida]. In: SEMINÁRIO FEDERAÇÃO E GUERRA FISCAL, 1., 2011, Brasília. **Anais...** [S.l]: FGV. 2012. Volume 3.

MELLO, Marcelo Ramos et. al. **Guerra Fiscal:** audiência pública. [10 de set. de 2015]. Brasília: Câmara dos Deputados, 2015. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/webcamara/arquivos/videoArquivo?codSessao=53987>>. Acesso em: 20 out. 2015.

MELO, Jose Eduardo Soares de. **Guerra Fiscal.** ICMS. Incentivos concedidos sem base em convênio. Litígio entre as unidades federativas. Crédito aos adquirentes de mercadorias e serviços. In: Direito Tributário Empresarial. São Paulo: QuartierLatin. 2009.

MENDES, Marcos José. **Porque o Brasil Cresce Pouco?: desigualdade, democracia e baixo crescimento no país do futuro.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2014.

REZENDE, Fernando Antonio. **A Reforma Tributária e a Federação**. Rio de Janeiro: FGV, 2012.

REZENDE, Fernando Antonio. **O Federalismo em seu Labirinto: Crises e Desafios**. In: COOPERAÇÃO INTERGOVERNAMENTAL EM MATÉRIA FISCAL: REFLEXÕES PARA O APERFEIÇOAMENTO DO FEDERALISMO FISCAL NO BRASIL. Brasília: BID, 2015.

REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. **A Federação Brasileira: Fatos, Desafios e Perspectivas**. Banco Mundial, 2006. Disponível em: <<http://info.worldbank.org/etools/docs/library/229990/Rezende%20e%20Afonso.pdf>>. Acesso em: 20 out. 2015.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012.

SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS. **A Medição E Controle Da Erosão Das Bases Tributárias: Os Gastos Tributários E A Evasão Tributária**. Documento apresentado na 40ª Assembléia Geral do CIAT, Florianópolis, Brasil, [2006].

TER-MINASSIAN, Teresa. "Brazil". In: Ter-Minassian, Teresa (Ed.). **Fiscal Federalism in Theory and Practice**. Washington, DC: FMI, 1997. p. 438-56.

YAZBEK, Cristiano Lisboa et al. **Reflexos e paradigmas da guerra fiscal do ICMS**. São Paulo: Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBPT: [2010]. Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/62/GuerraFiscalNaoPrejudicouEstadosDizEstudoDoIBPT.pdf>>. Acesso em: 20 out. 2015.